

АГРОСВІТ

№ 2 січень 2022

Науково-практичний журнал



ISSN 2306-6792



9 772306 679204

ГОЛОВНИЙ РЕДАКТОР:

Васильєва Наталя Костянтинівна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри інформаційних систем і технологій, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

ЗАСТУПНИК ГОЛОВНОГО РЕДАКТОРА:

Вініченко Ігор Іванович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

ВІДПОВІДАЛЬНИЙ СЕКРЕТАР: Кучеренко Г. Б.

ЧЛЕНИ РЕДАКЦІЙНОЇ КОЛЕГІЇ:

Андрющенко Катерина Анатоліївна, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри економіки та підприємництва, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Безус Роман Миколайович, доктор економічних наук, професор, професор кафедри маркетингу, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Гончаренко Оксана Володимирівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економіки, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Добровальська Олена Володимирівна, доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Козловський Сергій Володимирович, доктор економічних наук, професор, професор кафедри підприємництва, корпоративної та просторової економіки, Донецький національний університет імені Василя Стуса (м. Вінниця)

Каткова Наталя Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри обліку і економічного аналізу, Національний університет кораблебудування ім. адмірала Макарова

Качула Світлана Валентинівна, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Крючок Леся Станіславівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри маркетингу, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Кураташвілі Альфред Анзоревич (Тбілісі, Грузія), доктор економічних, філософських і юридичних наук, професор в галузі суспільних наук, професор Грузинського технічного університету в області Публічного права (Факультет Права і Міжнародних відносин), науковий керівник Інституту Бізнесу і Права факультетів Права і Міжнародних відносин і Бізнес-технологій ГТУ, завідувач відділом економічної теорії Інституту економіки імені П.Гуцушвілі Тбіліського державного університету імені Іване Джавахішвілі

Лозинський Дмитро Леонідович, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Державний університет «Житомирська політехніка»

Павлова Галина Євгенівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Самойленко Алла Олександрівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту та туристичного бізнесу, Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

Пантелєєва Наталія Миколаївна, доктор економічних наук, кандидат технічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та банківської справи, Черкаський навчально-науковий інститут Державного вищого навчального закладу «Університет банківської справи»

Трусова Наталя Вікторівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування Таврійського державного агротехнологічного університету, Таврійський державний агротехнологічний університет

Федоренко Станіслав Валентинович, кандидат технічних наук, доцент, доцент кафедри охорони праці і навколишнього середовища КНУБА, академік академії будівництва України

Халатур Світлана Миколаївна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Дніпровський державний аграрно-економічний університет

Череп Олександр Григорович, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри економіки, Запорізький національний університет

Чирва Ольга Григорівна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри маркетингу, менеджменту та управління бізнесом, Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини

Шабатура Тетяна Сергіївна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економічної теорії і економіки підприємства, Одеський державний аграрний університет



Журнал засновано у січні 2001 року. Виходить 2 рази на місяць.

№ 2 січень 2022 р.

Журнал включено до Переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»).

Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019 р.

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

ІНДЕКСАЦІЯ ВИДАННЯ В НАУКОМЕТРИЧНИХ БАЗАХ:

- Index Copernicus (IC);
- SIS;
- Google Scholar.

Свідоцтво КВ № 23728-13568ПР від 27.12.2018 року
ISSN 2306-6792

Передплатний індекс: 21847

Адреса редакції:

04112, м. Київ, вул. Дорогожицька, 18, к. 29

Поштова адреса:

04112, м. Київ, вул. Дорогожицька, 18, к. 29

Телефон: (044) 223-26-28, 537-14-33

Тел./факс: (044) 458-10-73

E-mail: economy_2008@ukr.net

www.agrosvit.info

Засновники:

*Дніпровський державний аграрно-економічний університет,
ТОВ "ДКС Центр"*

Видавець:

ТОВ "ДКС Центр"

Передрукування дозволяється лише за згодою редакції.

Відповідальність за добір і викладення фактів несуть автори. Редакція не завжди поділяє позицію авторів публікацій.

За зміст та достовірність реклами несе відповідальність рекламодавець.

Рекомендовано до друку Вченою Радою Дніпровського державного аграрно-економічного університету 27.01.22 р.

Підписано до друку 27.01.22 р.

Формат 60x84 1/8, Ум. друк. арк. 7,0.

Наклад — 1000 прим.

Папір крейдований, друк офсетний.

Замовлення № 2701/2.

Віддруковано у ТОВ «ДКС Центр»

м. Київ, пров. Куренівський, 17

Тел. (044) 537-14-34

© АгроСвіт, 2022

У НОМЕРІ:

Лазарева О. В., Мась А. Ю., Борисевич К. Ю.

Орієнтири розвитку агробізнесу в системі управління земельними ресурсами в Європі та Україні 3

Халатур С. М., Павлова Г. Є., Качула С. В., Сітало А. О.

Антикризове управління малим бізнесом як запорука забезпечення фінансової стратегії та ефективності агровиробництва 10

Школьний О. О.

Теоретико-методологічні аспекти дослідження інноваційних процесів у туризмі та гостинності в сільській місцевості 18

Дячков Д. В., Олійник А. С., Гончаренко А. С., Войтехович Я.

Управління маркетинговою діяльністю у контексті продовольчої безпеки підприємства 24

Харламова О. В., Метіль Т. К., Уманець Т. М., Озданський К. М.

Практичні аспекти запровадження управлінського обліку на підприємствах індустрії гостинності 31

Подольнчук О. А., Лепетан І. М.

Облік та оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення 37

Русин-Гриник Р. Р., Фалдина В. В., Точ Д. В.

Механізм забезпечення зростання ринкових переваг підприємницьких структур на основі технологій електронної комерції 45

Савчук О. В.

Методологічні і практичні аспекти оцінки впливу антикризового менеджменту та карантинних заходів на ефективність діяльності агропромислових підприємств 50

№ 2 / 2022

CONTENTS:

Lazarieva O., Mas A., Borysevych K.

GUIDELINES OF AGRICULTURE DEVELOPMENT IN THE SYSTEM OF LAND RESOURCE MANAGEMENT IN EUROPE AND UKRAINE 3

Khalatur S., Pavlova H., Kachula S., Sitalo L.

ANTI-CRISIS MANAGEMENT OF SMALL BUSINESS AS A GUARANTEE OF PROVIDING FINANCIAL STRATEGY AND EFFICIENCY OF AGRICULTURAL PRODUCTION 10

Shkolnyi O.

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL RESEARCH ASPECTS OF INNOVATIVE PROCESSES IN RURAL TOURISM AND HOTEL BUSINESS 18

Diachkov D., Oliinyk A., Honcharenko A., Voitekhovich Ya.

MANAGEMENT OF MARKETING ACTIVITIES IN THE CONTEXT OF FOOD SECURITY OF THE ENTERPRISE 24

Kharlamova O., Metil T., Umanets T., Ohdanskyi K.

PRACTICAL ASPECTS OF THE INTRODUCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT THE ENTERPRISES OF THE HOSPITALITY INDUSTRY 31

Podolianchuk O., Lepetan I.

ACCOUNTING AND TAXATION OF AGRICULTURAL LAND 37

Rusyn-Hrynyk R., Faldyna V., Toch D.

A MECHANISM TO ENSURE THE GROWTH OF MARKET ADVANTAGES OF BUSINESS STRUCTURES BASED ON E-COMMERCE TECHNOLOGIES 45

Savchuk O.

METHODOLOGICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF ASSESSING THE IMPACT OF CRISIS MANAGEMENT AND QUARANTINE MEASURES ON THE EFFICIENCY OF AGRO-INDUSTRIAL ENTERPRISES 50

УДК 657:336.226.212.1:332.3

О. А. Подолянчук,к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

ORCID ID: 0000-0003-0234-8943

І. М. Лепетан,к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

ORCID ID: 0000-0003-1135-4755

DOI: 10.32702/2306-6792.2022.2.37

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

O. Podolianchuk,

PhD in Economics, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation
in the fields of economics, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

I. Lepetan,

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting, Vinnytsia National Agrarian University

ACCOUNTING AND TAXATION OF AGRICULTURAL LAND

Земельні ділянки сільськогосподарського призначення є основним засобом виробництва для сільськогосподарських товаровиробників. В останні роки особливо актуальними в обговоренні науковців і практиків є питання пов'язані з правом власності на земельні ділянки та володіння ними. Це в свою чергу зумовлює перегляд законодавчих документів щодо обліку та оподаткування операцій з ними.

У статті розкрито склад земельних ділянок сільськогосподарського призначення та представлено структуру сільськогосподарських угідь за останні п'ять років. Обґрунтовано документальне забезпечення обліку земельних ділянок. Розкрито сутність мінімального податкового зобов'язання платника податків та порядок його розрахунку. Ураховуючи власні дослідження та сутність нормативних документів, представлено механізм розрахунку різниці, яку визначатимуть суб'єкти господарювання в частині сплати єдиного податку платниками 4 групи та фізичними особами-підприємцями. Представлено облікове відображення єдиного податку платниками 4 групи. Відзначено про специфіку визначення мінімального податкового навантаження для фізичних осіб, які займаються вирощуванням сільськогосподарської продукції.

Agricultural land is the main means of production for agricultural producers. In recent years, issues related to land ownership and ownership have been particularly relevant in the discussion of scholars and practitioners. This, in turn, leads to the revision of legislative documents on accounting and taxation of transactions with them.

The article notes that the key issue in land accounting is land relations regarding their use. The composition of agricultural land plots is revealed and the structure of agricultural lands for the last five years is presented. Documentary support of land registration and the procedure for determining their value for various operations are substantiated. The main forms of primary and consolidated documents that will be used in accounting for registration of land transactions are given.

An assessment of the Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine to ensure the balance of budget revenues" from 30.11.2021 №1914-IX and outlined its impact on taxation of agricultural producers.

The essence of the minimum tax liability of the taxpayer and the procedure for its calculation are revealed. The peculiarities of its application are also noted. The study found that the minimum tax liability is determined only for land classified as agricultural land, namely: arable land, perennials, hayfields, pastures and fallow lands (arable land that is not cultivated for a long time). It is determined that the positive difference between the amount of the total minimum tax liability and the amount of taxes paid is part of the tax liabilities to be paid by the agricultural producer.

Taking into account our own research and the essence of regulatory documents, the mechanism of calculating the difference, which will be determined by business entities in terms of payment of the single tax by group 4 taxpayers and individual entrepreneurs, is presented. The accounting reflection of the single tax by the payers of the 4th group is presented. The specifics of determining the minimum tax burden for individuals engaged in the cultivation of agricultural products are noted.

Ключові слова: земельні ділянки сільськогосподарського призначення, мінімальне податкове зобов'язання, єдиний податок, облік, оподаткування.

Key words: agricultural land, minimum tax liability, single tax, accounting, taxation.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Земля є природним середовищем, в якому живе людина, це природна матерія і територіальний простір існування та розвитку людського суспільства. Земельні ресурси виступають матеріальною основою будь-якої діяльності людини. Отже, належне відображення інформації про земельні ресурси в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітності має велике значення для підприємств різних галузей виробництва.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням правового та облікового регулювання земельних відносин між суб'єктами господарювання та їх облікового забезпечення приділяється увага багатьох вчених: Калетніка Г.М., Жука В.М., Правдюк Н.Л., Подолянчук О.А., Іщенко Я.П., Коваль Н.І., Бруханського Р.Ф., Бінчаровської Т.А., Ціцьки Н.Є. та інших.

Відаючи належне науковим доробкам вчених, варто відзначити про відсутність чіткого та зрозумілого механізму оподаткування та обліку операцій із земельними ділянками. Особливої актуальності для кожного підприємства набувають питання оподаткування земельних

ділянок та операцій із ними, а також достовірне відображення в системі обліку з метою ефективного управління ними [8].

МЕТА СТАТТІ

Метою дослідження є визначення земельних ділянок сільськогосподарського призначення як об'єкта обліку та оцінка законодавчих змін у системі оподаткування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В аграрній сфері земля є основним (всезагальним) господарським засобом, який не може бути замінений іншими засобами виробництва та має довготривалий (майже необмежений) строк користування.

Саме тому всі зазначені особливості категорії "земельні ресурси" вимагають належної організації їх господарського обліку, що дозволяє одержувати інформацію про кількість, якість та вартісну характеристику земельних ресурсів, ефективність їх використання й затрати на поліпшення земельних ділянок.

У характеристиці обліку земельних ділянок ключовим питанням сьогодення є земельні відносини щодо використання ділянок сіль-

ськогосподарського призначення (рис. 1).

Загалом, сільськогосподарські угіддя займають 68,7% території України. Станом на 2020 р. їх площа становила 41310,9 тис. га, що на 0,48 % менше у порівнянні з 2015 р. Загальна структура сільськогосподарських угідь України у 2015—2020 рр. подана у табл. 1. Найбільша питома вага сільськогосподарських угідь припадає на рілля, що становить 79,29 % усіх сільськогосподарських угідь, найменша — на перелоги та багаторічні насадження (0,76 та 2,42 % відповідно). У

динаміці зміни площі сільськогосподарських угідь за 2015—2020 рр. можна відзначити невелике зменшення усіх видів сільськогосподарських угідь (до 5 %), окрім ріллі (площа ріллі зростає на 226,2 тис. га).

У сучасних умовах облік земель є невід'ємною складовою всієї системи господарського обліку будь-якого сільськогосподарського підприємства, основним завданням якого є формування достовірної інформації про земельні ділянки. Саме бухгалтерський облік забезпечує отримання і опрацювання потрібної інформації на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності і є функцією управління.

Документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і інформаційну базу відображених господарських операцій.

Документальне забезпечення обліку земельних ділянок регламентовано наказом Міністерства фінансів України "Про затверд-

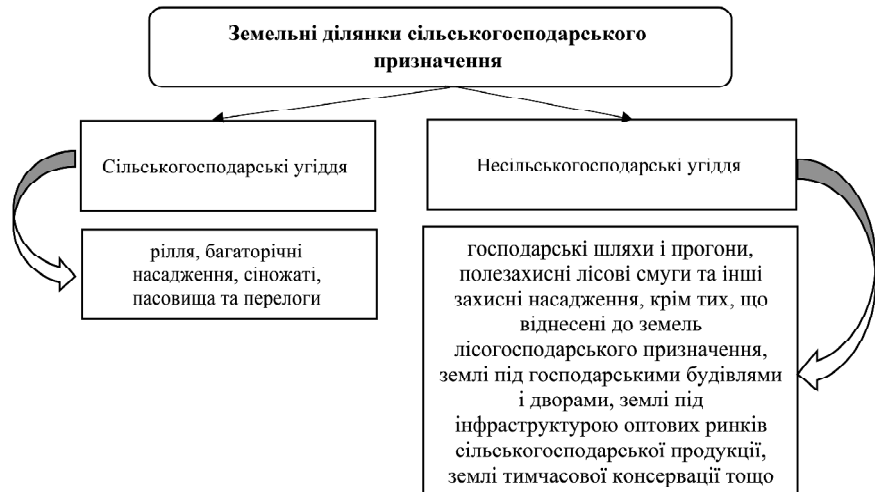


Рис. 1. Земельні ділянки сільськогосподарського призначення (за Земельним кодексом України)

Джерело: [7, с. 109].

ження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку" 24.05.1995 р. № 88 [5], наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" від 30.09.2003 р. № 561 [4], наказом Міністерства аграрної політики від 04.06.2009 р. № 390 "Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування" [3].

Основні форми первинних та зведених документів, які використовуватимуться в обліку при оформленні операцій з землею, представлено в таблиці 2.

Загальновідомим є той факт, що суб'єкти господарювання, незалежно від того чи власна земельна ділянка чи використовується на правах оренди (емфітевзису, суперфіцію) сплачують податок на землю. Сільськогосподарські товаровиробники, які використовують зе-

Таблиця 1. Структура сільськогосподарських угідь України, 2015—2020 рр.

Назва показника	Роки					Абсолютне відхилення 2020 р. від 2015 р.	Питома вага видів сільськогосподарських угідь у загальній площі у 2020 р.
	2015	2017	2018	2019	2020		
Сільськогосподарські угіддя, тис. га у тому числі	41511,7	41504,9	41489,3	41329,0	41310,9	-200,8	100
- рілля	32531,1	32543,4	32544,3	32698,5	32757,3	226,2	79,29
- сіножаті	2407,3	2402,9	2399,4	2294,4	2283,9	-123,4	5,52
- пасовища	5441,0	5430,9	5421,5	5282,6	5250,3	-190,7	12,0
- перелоги	239,4	230,6	229,3	190,5	166,7	-72,7	0,76
- багаторічні насадження	892,9	897,1	894,8	863,0	852,7	-40,2	2,42

Джерело: сформовано авторами за [1].

Таблиця 2. Первинна документація та облікові реєстри, що застосовуються при здійсненні обліку земельних ділянок на підприємстві

№	Операції із земельними ділянками	Документація	Оцінка земельної ділянки
1	Придбання земельної ділянки	Договір купівлі-продажу, рахунок, рахунок-фактура, розрахунково-платіжні документи	Справедлива вартість між сторонами
2	Надходження земельної ділянки	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Первісна вартість (внесок до статутного фонду, безкоштовне отримання, придбання за грошові кошти); залишкова або справедлива вартість іншого об'єкта (обмін)
3	Зарахування землі до складу основних засобів підприємства (введення в експлуатацію)	ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»	Балансова вартість земельної ділянки
4	Вибуття (списання) земельної ділянки	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-3 «Акт списання основних засобів», ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	Справедлива (нарахування доходів при продажу, оренді, заставі), балансова (списання з балансу при продажу, безкоштовній передачі, внеску до статутного фонду).
5	Аналітичний облік капітальних затрат на поліпшення земель	ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; Звіт про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) основного виробництва № 5.5 с.-г.; журнал-ордер № 5 В с.-г.	Фактичні затрати (згідно з даними первинної документації) по здійсненню докорінного покращення земельних ресурсів
6	Облік орендованих земельних ділянок	Договір, рахунок-фактура, розрахунок бухгалтерії; ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; журнал-ордер № 4 А с.-г. (рух землі); журнал-ордер № 3 Г с.-г. та № 1 с.-г. (розрахунки за оренду)	Балансова (у орендодавця) та справедлива вартість (у орендаря)

Джерело: сформовано авторами за [3—5].

мельні ділянки для аграрного бізнесу сплачують єдиний податок 4 групи (ЄП).

З 1 січня 2022 року набув чинності Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень" від 30.11.2021 № 1914-IX (Закон № 1914-IX), що стосується, зокрема, загальних питань адміністрування податків, податків на прибуток підприємств, доходів фізичних осіб, додану вартість, акцизного та екологічного податків, рентної плати, плати за землю, умов перебування на спрощеній системі оподаткування [2].

Згідно із Законом № 1914-IX, кожен із платників плати за землю зобов'язаний розрахувати мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ). Виняток, коли МПЗ не застосовується — якщо розмір земельної ділянки не перевищує 0,5 га. Також є виключення, коли МПЗ не визначається (рис. 2).

Мінімальне податкове зобов'язання — мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, 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, розрахована відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) [2; 6].

Мінімальне податкове зобов'язання складається з:

- податку на землю;
- податку на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- податку з доходу за продаж врожаю, який вирощений на відповідній ділянці;
- військового збору (ВЗ) із заробітної плати найманих працівників.

Мінімальне податкове зобов'язання не визначається для [2; 6]:

— земельних ділянок, що використовуються дачними (дачно-будівельними) та садівничими (городницькими) кооперативами (товариствами), а також набуті у власність/користування членами цих кооперативів (товариств) у результаті приватизації (купівлі/продажу, оренди) у межах земель, що належали цим кооперативам/товариствам на праві колективної власності чи перебували у їх постійному користуванні;

— земель запасу;

— невитребуваних земельних часток (паїв), розпорядниками яких є органи місцевого самоврядування, крім таких земельних часток (паїв), переданих органами місцевого самоврядування в оренду;

— земельних ділянок зон відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи;

— земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, які належать фізичним особам на праві власності та/або на праві



Рис. 2. Застосування мінімального податкового зобов'язання

Джерело: сформовано авторами за [2; 6].

користування та станом на 1 січня 2022 року знаходилися у межах населених пунктів.

Для платника плати за землю МПЗ означає, що з кожного гектару землі треба сплатити певну суму обов'язкових податків, і вона не може бути меншою від встановленого державою МПЗ.

МПЗ розраховується щодо до будь-якої категорії земельних ділянок за визначеними формулами.

Для платника плати за землю МПЗ означає, що з кожного гектару землі треба сплатити певну суму обов'язкових податків, і вона не може бути меншою від встановленого державою МПЗ.

МПЗ розраховується щодо до будь-якої категорії земельних ділянок за визначеними формулами [2; 6]:

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої проведена, обчислюється за формулою:

$$МПЗ = НГО_{д} \times K \times M / 12 \quad (1),$$

де МПЗ — мінімальне податкове зобов'язання;

НГО_д — нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю.

М — кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (у тому числі на умовах емфітевзису) платника податків;

K — коефіцієнт, який становить 0,05.

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої не проведена, обчислюється за формулою:

$$МПЗ = НГО \times S \times K \times M / 12 \quad (2),$$

де МПЗ — мінімальне податкове зобов'язання;

НГО — нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю;

S — площа земельної ділянки, гектарах;

M — кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків;

K — коефіцієнт, що становить 0,05.

При обчисленні мінімального податкового зобов'язання платниками єдиного податку четвертої групи — фізичними особами-підприємцями, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України "Про фермерське господарство", коефіцієнт "K" застосовується у половинному розмірі [2].

Варто зауважити, що тимчасово, для розрахунку мінімального податкового зобов'язання за 2022 та 2023 податкові (звітні) роки коефіцієнт "K" застосовуватиметься із значенням 0,04 [2; 6].

Перший період нарахування МПЗ — 2022 рік, тобто МПЗ буде нараховуватися у 2023 році за 2022 рік.

Таблиця 3. Оподаткування земельних ділянок сільськогосподарських товаровиробників

Показники	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, фізична особа-підприємець (фермерське господарство)
Площа земельної ділянки	500 га	500 га	15 га	9 га	9 га
Характеристика	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар-власник, обробляє самостійно для продажу
МПЗ	560 000 грн		16 800 грн	10 080 грн	5 040 грн
НГО 1 га	28 000 грн				
Дохід від реалізації с-г продукції				270 000 грн	270 000 грн
Орендна плата	1 500 000 грн	1 500 000 грн	45 000 грн	27 000 грн	
ПДФО, ВЗ з орендної плати	292 500 грн	292 500 грн	8 775 грн	5 265 грн	
ПДФО, ВЗ із заробітної плати	9 750 грн	9 750 грн			
20% орендної плати, що відноситься до суми сплачених податків та оренди	300 000 грн				
Єдиний податок	133 000 грн	133 000 грн	3 990 грн	2 394 грн	2 394 грн
Різниця між МПЗ та витратами по податках, яку необхідно доплатити у бюджет	-	124 750 грн	4 035 грн	2 421 грн	2 646 грн

Джерело: сформовано авторами на основі [9].

Враховуючи вищезазначене, можна стверджувати, що суб'єктам господарювання необхідно буде здійснювати складні розрахунки щодо визначення суми податку, яку потрібно буде сплатити до бюджету за володіння земельними ділянками чи їх використання в частині земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь. Після визначення МПЗ необхідно визначити суму сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок (сплачені податки — СП). Кінцевим розрахунком стане обрахування різниці між МПЗ та сумою СП. Позитивне значення різниці буде частиною зобов'язань зі сплати за землю чи єди-

ного податку. Якщо сума СП буде більшою за МПЗ, то це означатиме, що суб'єкт господарювання немає заборгованості по платі за землю.

Сума земельного податку, яку сплачуватимуть платники буде різна для кожного із них, враховуючи МПЗ та загальну суму сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Зважаючи на норми Закону № 1914-ІХ, у таблиці 3 та таблиці 5 представимо механізм розрахунку різниці, яку визначатимуть суб'єкти господарювання.

Таким чином, за розрахунками таблиці 3 платники єдиного податку 4 групи, які мають у використанні 500 га землі, сплачуватимуть до бюджету податкового зобов'язання на суму 435250 грн, а крім того повинні ще й сплатити 124 750 грн різниці між МПЗ та витратами по податках, яку необхідно доплатити у бюджет.

Кореспонденцію рахунків щодо податкового обліку єдиного податку для платників 4 групи (500 га, МПЗ — 560 000 грн) наведено у таблиці 4.

Норми щодо розрахунку та адміністрування МПЗ містять численні прогалини, які призведуть до маніпуляцій при розрахунку та адмініструванні МПЗ.

Таблиця 4. Податковий облік єдиного податку для сільгосптоваровиробників 4 групи

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано єдиний податок на початку звітнього періоду	91	64	133 000
2	Нараховано ПДФО та ВЗ з орендної плати	91	64	292 500
3	Нараховано ПДФО та ВЗ із заробітної плати	66	64	9 750
4	Сплачено у 1 кварталі звітнього періоду (10 %)	64	31	13 300
5	Сплачено у 2 кварталі звітнього періоду (10 %)	64	31	13 300
6	Сплачено у 3 кварталі звітнього періоду (50 %)	64	31	66 500
7	Сплачено у 4 кварталі звітнього періоду (30 %)	64	31	39 900
8	Донараховано в кінці звітнього періоду різницю в частині єдиного податку до МПЗ	91	64	124 750
9	Сплачено різницю до бюджету	64	31	124 750

Джерело: сформовано авторами.

Таблиця 5. Оподаткування земельних ділянок фізичних осіб та суб'єктів малого бізнесу

Показники	Фізична особа	Фізична особа	Фізична особа	Фізична особа-підприємець, 3 група ЄП без сплати ПДВ
Площа земельної ділянки	9 га	9 га	9 га	9 га
Характеристика	Власник земельної ділянки, який здав її в оренду	Власник земельної ділянки, обробляє самостійно для власного споживання	Власник земельної ділянки, обробляє самостійно для продажу вирощеної продукції	Власник обробляє самостійно для продажу вирощеної продукції
МПЗ на 9 га	10 080 грн			
НГО 1 га	28 000 грн			
Дохід від реалізації с-г продукції			270 000 грн	270 000 грн
ПДФО, ВЗ з доходу від реалізованої с-г продукції			52 650 грн	
Сдиний податок				13 500 грн з доходу (5%)
Плата за землю	Сплачує орендар, Власник отримує орендну плату	2 394 грн	2 394 грн	2 394 грн
Різниця між МПЗ та витратами по податках, яку необхідно доплатити у бюджет	-	7 686 грн	-	-

Джерело: сформовано авторами на основі [9].

Важливим і не вирішеним є момент відсутності будь-яких положень щодо оподаткування пільгових категорій та визначення для них МПЗ. Незрозумілим є підхід до встановлення суми сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Для виробників власної сільськогосподарської продукції (крім тваринництва), дохід від продажу якої перевищуватиме за звітний рік 12 розмірів МЗП, тобто, у 2022 — 78 000 грн, буде оподатковуватись ПДФО у розмірі 18 % та 1,5 % військового збору.

На нашу думку, 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 українського селянина як агровиробника.

ВИСНОВКИ

Дослідження підтверджують збільшення фіскального навантаження на дрібний агро-

бізнес і фермерів. З однієї сторони, нововведення можна вважати виправданими, адже це впливатиме на легалізацію бізнесу і виведення його "з тіні". Хоча, на наші твердження, "тіньові схеми", "скручування", "продаж сірого зерна" тощо варто шукати не в пересічних громадянах, а у великі масивах земель, виробництва, пільгових прогалинах законодавства. З іншої сторони, це може призвести до зміни землекористувачів (передачі земель сільськогосподарського призначення від малих підприємств до великих), а також погіршення життя сільського населення.

За результатами дослідження з'ясовано, що мінімальне податкове зобов'язання визначається тільки щодо земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, а саме: ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ та перелогів (рілля, що тривалий час не оброблюється). Першим роком, за який визначатиметься МПЗ, є 2022 рік (п. 64 підрозд. 10 розд. XX ПКУ). Тобто вперше МПЗ буде обчислюватися та за потреби сплачуватися у 2023 році за результатами 2022 року. Додатна

різниця між сумою загального МПЗ та сумою СП є частиною зобов'язань із того податку, який сплачуватиме сільгосптоваровиробник (наприклад, частиною зобов'язань із податку на прибуток, із ЄП або із ПДФО). Тому, питання облікового забезпечення розрахунків за податками суб'єктами аграрного виробництва є актуальними і потребують практичних рекомендацій як для фізичних, так і юридичних осіб.

Література:

1. Державна служба статистики України. URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2021/zb/11/Yearbook_2020.pdf (дата звернення: 05.01.2022).
2. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень" від 30.11.2021 р. № 1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 05.01.2022).
3. Наказ Міністерства аграрної політики "Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування" від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text> (дата звернення: 05.01.2022).
4. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів" від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення: 05.01.2022).
5. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку" 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 05.01.2022).
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256> (дата звернення: 29.12.2021).
7. Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Земельні ділянки як об'єкт обліку. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 12. 2017. С. 102—115.
8. Подолянчук О.А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва. Ефективна економіка. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (дата звернення: 25.12.2021).

9. Подолянчук О.А., Олійник Я.Ю. Земельні ділянки: облік та оподаткування. Ефективна економіка. 2021. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf (дата звернення: 05.01.2022).

References:

1. State Statistics Service of Ukraine (2020), "Statistical Yearbook of Ukraine for 2020", available at: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2021/zb/11/Yearbook_2020.pdf (Accessed 05 January 2022).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2021), Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Concerning Ensuring Balance of Budget Revenues", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (Accessed 05 January 2022).
3. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2009), "On approval of specialized forms of registers of journal-order form of accounting for agricultural enterprises and Guidelines for their application", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text> (Accessed 05 January 2022).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "On approval of Guidelines for accounting of fixed assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (Accessed 05 January 2022).
5. Ministry of Finance of Ukraine (1995), "On approval of the Regulations on documentary support of records in accounting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (Accessed 05 January 2022).
6. Tax Code of Ukraine (2010), available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256> (Accessed 29 Dec 2021).
7. Podolyanchuk, O.A and Koval, N.I. (2017), "Land plots as an object of accounting", *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky*, vol. 12, pp. 102—115.
8. Podolyanchuk, O.A. (2017), "Organization of accounting for small businesses". *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 4, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (Accessed 25 Dec 2021).
9. Podolyanchuk, O.A. and Oliynyk, Ya. Yu. (2021), "Land: accounting and taxation", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 12, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/99.pdf (Accessed 05 January 2022).

Стаття надійшла до редакції 11.01.2022 р.