Стаття та будь-який пов'язаний з нею опублікований матеріал поширюється за ліцензією Creative Commons Attribution License (CC BY 4.0).
The article and any related published material are licensed under the Creative Commons Attribution License (CC BY 4.0).

УДК 336.22:[346:338.432+631.1](477):355.01(470:477)
JEL classification: E62, H25, H30, Q19
DOI: https://doi.org/10.17721/1728-2667.2026/229-2/1

Ольга БОНДАРЕНКО, канд. екон. наук, доц.
ORCID ID: 0000-0002-6546-7336
e-mail: olha_bondarenko@knu.ua
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

Владислав ДЕЙКУН, студ.
ORCID ID: 0009-0004-4962-3978
e-mail: deikunvlad2003@gmail.com
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна,
ТОВ "АГРО–ХОЛДИНГ МС", с. Велика Олександрівка, Київська обл., Україна

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА НОВАЦІЙ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Вступ. ***Податки є фундаментальною основою функціонування держави, оскільки забезпечують фінансування ключових сфер суспільного розвитку – від соціальних програм і медицини до інфраструктури й оборони. В умовах воєнного стану податкові надходження набувають критичного значення для бюджетної стабільності. Дано аналітичну оцінку податкових трансформацій діяльності аграрних підприємств України.***

Методи. ***Методологічну основу дослідження становлять економіко-правовий аналіз норм податкового законодавства, який використано для оцінювання змін у регулюванні оподаткування аграрних підприємств в умовах воєнного стану, систематизація регуляторних положень – для узагальнення чинних податкових режимів та інструментів їхнього адміністрування, індуктивно-дедуктивні підходи – для виявлення взаємозв'язку між податковими новаціями та фінансовими результатами підприємств, а також узагальнення результатів для формування практичних рекомендацій щодо вдосконалення податкового адміністрування.***

Результати. ***Визначено особливості функціонування системи оподаткування аграрного сектору в умовах воєнного стану. Виявлено проблеми складності адміністрування податків, нестабільності нормативного середовища, технічних труднощів звітування й обмеженої методичної підтримки платників податків. Проаналізовано вплив податкових новацій на фінансову стійкість підприємств аграрного сектору й окреслено напрями мінімізації загального (податкового) навантаження.***

Висновки. ***Обґрунтовано необхідність стабілізації податкового регулювання, спрощення процедур адміністрування, удосконалення електронної звітності та підвищення прозорості нормативних вимог для аграрних підприємств – платників податків.***

Ключові слова: ***податкова система в умовах воєнного стану, сільське господарство України, аграрне підприємство, електронна звітність, податкові новації, адміністрування податків.***

Вступ

Особливе місце в економіці України займають підприємства аграрної галузі. Вони не лише забезпечують продовольчу безпеку держави, а й формують значну частину валютних надходжень завдяки експорту сільськогосподарської продукції. Підтвердженням цього є офіційна статистика щодо товарної структури зовнішньої торгівлі у першому півріччі 2025 р., згідно з якою сільськогосподарська продукція займає майже 50 % загального обсягу експорту, що показано на рис. 1. Зокрема, за даними Державної служби статистики України, для тваринництва спостерігається відсотковий приріст порівняно з першим півріччям 2024 р., хоча для рослинництва ситуація прямо протилежна (Державна служба статистики України, 2025).

Отже, система оподаткування підприємств сільськогосподарської галузі має подвійне значення для країни: з одного боку, вона виступає потужним джерелом наповнення бюджету, а з іншого – безпосередньо впливає на конкурентоспроможність аграріїв на внутрішньому та зовнішньому ринках.

До того, стратегія відновлення й ефективного розвитку аграрного сектору України в сучасних умовах повинна ґрунтуватись на диверсифікації виробництва сільськогосподарської продукції, поглибленні переробки та пошуку нових логістичних можливостей для її реалізації, оскільки економіка Україна, як до початку повномасштабного вторгнення, так і сьогодні, є експортно-орієнтованою: аграрний сектор економіки держави залишається постачальником майже половини експортних товарів на світові продовольчі ринки, зокрема і на ринки зернових культур (Демиденко, & Наконечна, 2023).

Водночас останні роки позначилися активними процесами реформування податкового законодавства у сфері сільського господарства. Скасування пільг, зміни в порядку адміністрування різних податків, нові вимоги до обліку та звітності – усе це створює додаткові складнощі для підприємств, особливо в умовах нестабільної економіки та постійних воєнних загроз. Висока частота нововведень у сфері податкового законодавства несе ризики зниження рентабельності агробізнесу, втрати інвестиційної привабливості та навіть тінізації ринку.

Разом із тим податкова політика держави має залишатися збалансованою та гуманною: необхідно враховувати як потреби держави у фіскальних ресурсах, так і можливості аграріїв, які є рушієм економічного відновлення. Важливим завданням податкових реформ є створення прозорої, передбачуваної та прийнятної системи оподаткування, яка водночас гарантуватиме стабільні надходження до бюджету та сприятиме розвитку аграрної галузі.

Наукова новизна дослідження полягає в аналітичному узагальненні впливу податкових інструментів на функціонування аграрних підприємств в умовах воєн-

© Бондаренко Ольга, Дейкун Владислав, 2026

ного стану. В роботі систематизовано практичні проблеми податкового адміністрування, встановлено взаємозв'язок між податковими новаціями та фінансовою стійкістю аграріїв, а також обґрунтовано напрями вдосконалення податкової політики з позиції зниження адміністративного навантаження.

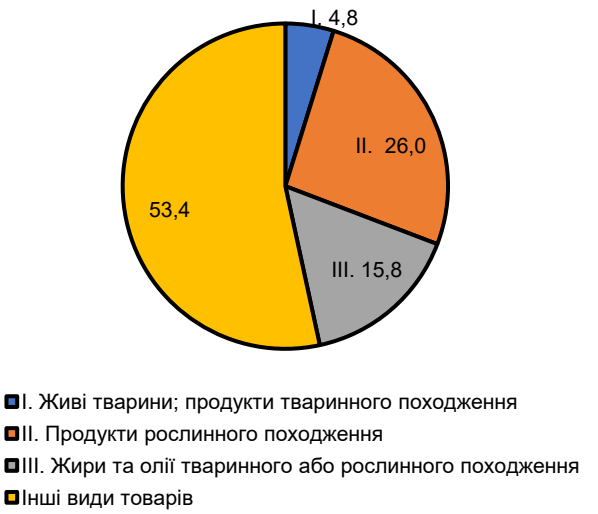


Рис. 1. Товарна структура зовнішньої торгівлі (експорту) в першому півріччі 2025 р.

Метою дослідження є аналітичне оцінювання функціонування системи оподаткування підприємств аграрного сектору в умовах воєнного стану, виявлення проблем податкового адміністрування й обґрунтування напрямів його вдосконалення з урахуванням балансу між фіскальними інтересами держави й економічною стійкістю сільськогосподарських підприємств.

Завдання дослідження – проаналізувати нововведення у системі оподаткування аграрних підприємств України протягом останніх років в умовах воєнного стану; визначити основні виклики, з якими стикнулися сільськогосподарські товаровиробники внаслідок таких змін; запропонувати шляхи вдосконалення у частині адміністрування податків для аграріїв.

Огляд літератури. Проблематика оподаткування сільськогосподарських товаровиробників активно досліджується як у вітчизняній, так і в зарубіжній науковій літературі. Українські науковці зосереджуються насамперед на аналізі особливостей податкових режимів, оцінюванні їхнього впливу на фінансову стійкість підприємств і визначенні соціально-економічних наслідків реформ у цій сфері. У працях вітчизняних науковців підкреслено важливість пошуку балансу між фіскальними інтересами держави та можливостями аграрного бізнесу. Наприклад, у роботі Скрипника та Проскури розглянуто соціально-економічні наслідки застосування в Україні фіксованого сільськогосподарського податку (єдиного податку четвертої групи), оцінено потенційну величину додаткових податкових надходжень до бюджету країни у разі введення змін до податкової політики, а також наведено порівняння в оподаткуванні аграрної сфери України, країн Європейського Союзу та Америки (Скрипник, Проскура, 2014); Супрович акцентує увагу на відсутності ефективної податкової політики в Україні на прикладі аграрного сектору (Супрович, 2017); Міньковська, Мирончук і Щеглова (2024) дослідили окреме питання оподаткування фермерських господарств як особливого виду підприємств і дійшли висновків, що для них оптимальної системи оподаткування на сьогодні не існує.

Зарубіжні дослідження часто акцентують увагу на порівняльному аналізі різних систем оподаткування, впливі податкової політики на продуктивність, зайнятість та інвестиційну привабливість агросектору. Такий комплексний науковий доробок дозволяє не лише окреслити ключові проблеми, притаманні українському середовищу, але й використати міжнародний досвід для розроблення більш ефективної та збалансованої податкової політики. Зокрема, Ейвері, Болдвін і Моредду розробили звіт щодо систем оподаткування аграрного сектору в 35 країнах світу та впливу новацій на поведінку та структуру сільськогосподарських підприємств (Avery, Baldwin, & Moreddu, 2020); Анвар та Віджая визначили, що сільськогосподарський сектор прямо не впливає на податкові надходження в країнах – членах Асоціації держав Південно-Східної Азії, а, крім того, обмежені знання осіб, залучених до сільського господарства, є фактором, що сприяє низьким податковим надходженням (Wijaya, & Anwar, 2023); Софрона, Ваерзеггерс і Кроулі підкреслили, що висока частота правок податкового законодавства без належної стабільності, передбачуваності і без достатнього часу для адаптації призводить до збільшення ризиків операційної діяльності, а саме: зростають юридична невпевненість, суттєво підвищуються витрати на відповідність, знижується довіра бізнесу до податкової системи (Sofrona, Waerzeggers, & Crowley, 2025).

Методи

Для досягнення поставленої мети використано загальнонаукові і спеціальні методи пізнання, кожен з яких мав чітке прикладне значення в межах роботи. Зокрема, економіко-правовий аналіз застосовано для дослідження норм податкового законодавства України та виявлення змін у механізмах оподаткування аграрних підприємств. Синтез забезпечив об'єднання регуляторних положень у цілісну систему податкового адміністрування. Індукція дала змогу сформувати загальні висновки на основі аналізу окремих податкових інструментів, тоді як дедукція – оцінити вплив податкової системи на функціонування аграрних підприємств. Методи узагальнення та систематизації використано для групування виявлених проблем податкового адміністрування (складність звітності, нестабільність нормативної бази, технічні труднощі) та розроблення практичних рекомендацій щодо їхньої мінімізації.

Результати

Економіка України перебуває у стані глибоких трансформацій і серйозних викликів, зумовлених як внутрішніми структурними проблемами, так і масштабними зовнішніми загрозами. Сільськогосподарський сектор значно постраждав і зазнав труднощів внаслідок воєнної агресії на території України: дефіцит ресурсів для виробництва, руйнування сховищ, територіальна гірнича діяльність, блокада портів Чорного моря та перебої в логістичних ланцюгах (Nehrey, & Finger, 2024). Водночас держава зіштовхується із безпрецедентною потребою у фінансуванні оборонної галузі, підтримці соціальної сфери та відновленні критичної інфраструктури.

Під час проведеного дослідження встановлено, що податкові надходження є головним і найбільш стабільним джерелом формування державного бюджету, оскільки вони займають більшу частину надходжень до доходів бюджету України (табл. 1). На відміну від зовнішньої фінансової допомоги, податки мають постійний характер і дозволяють уряду забезпечувати плановість у фінансуванні оборонних та інших соціально-економічних потреб країни. Також зростання видатків потребує

ефективнішого адміністрування податків і боротьби з тіньовою економікою всередині країни. Разом із тим надмірне податкове навантаження може призвести до зниження ділової активності та падіння конкурентоспроможності підприємств, зокрема і для аграріїв. Тому важливим завданням податкової політики є пошук балансу між необхідністю мобілізації ресурсів для фінансування видатків і створенням прийнятних умов для розвитку бізнесу, який нині й у майбутньому буде підґрунтям для економічного відновлення.

Таблиця 1

Динаміка доходів державного бюджету України за період 2020–2024 рр.

Вид надходжень	2020 р.	2021 р.	Абсолютні відхилення 2021–2020 р.	2022 р.	Абсолютні відхилення 2022–2021 р.	2023 р.	Абсолютні відхилення 2023–2022 р.	2024 р.	Абсолютні відхилення 2024–2023 р.
Податкові надходження, млн грн	851115,6	1107090,9	255975,3	949764,4	–157326,5	1203544,1	253779,7	1647189,6	443645,5
Питома вага надходжень	*79,1*	*85,37*	*6,27*	*53,14*	*–32,23*	*45,04*	*–8,09*	*52,75*	*7,71*
Неподаткові надходження, млн грн	212946,9	175358	–37588,9	346327,7	170969,7	991601,7	645274	974398,5	–17203,2
Питома вага надходжень	*19,79*	*13,52*	*–6,27*	*19,38*	*5,85*	*37,11*	*17,73*	*31,2*	*–5,91*
Доходи від операцій з капіталом, млн грн	79,4	328,7	249,3	611	282,3	100,3	–510,7	183,9	83,6
Питома вага надходжень	*0,01*	*0,03*	*0,02*	*0,03*	*0,01*	*0*	*–0,03*	*0,01*	*0*
Офіційні трансферти, млн грн	10658	12576,1	1918,1	9465,6	–3110,5	42915,3	33449,7	26522,3	–16393
Питома вага надходжень	*0,99*	*0,97*	*–0,02*	*0,53*	*–0,44*	*1,61*	*1,08*	*0,85*	*–0,76*
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій, млн грн	1029,7	1289,9	260,2	481090,7	479800,8	433404,5	–47686,2	473945,2	40540,7
Питома вага надходжень	*0,1*	*0,1*	*0*	*26,92*	*26,82*	*16,22*	*–10,7*	*15,18*	*–1,04*
Цільові фонди, млн грн	187,1	209,4	22,3	136,2	–73,2	432,1	295,9	473,9	41,8
Питома вага надходжень	*0,02*	*0,02*	*0*	*0,01*	*–0,01*	*0,02*	*0,01*	*0,02*	*0*
Разом, млн грн	**1076016,7**	**1296853**	**220836,3**	**1787395,6**	**490542,6**	**2671998**	**884602,4**	**3122713,4**	**450715,4**
Разом, %	**100**	**100**		**100**		**100**		**100**	

Джерело: складено авторами на основі (Міністерство фінансів України, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024b)

Упродовж 2020–2024 рр. доходи державного бюджету України демонструють суттєву волатильність, що може бути зумовлено воєнними діями, макроекономічними викликами та змінами у податковій політиці країни. Загальний обсяг доходів 2024 р. зріс до 3122,7 млрд грн, що на 450,7 млрд грн більше, ніж у 2023 р. Основним джерелом наповнення бюджету залишаються податкові надходження, які 2024 р. сягнули 1647,2 млрд грн (понад 52 % загальної структури доходів), демонструючи приріст на 443,6 млрд грн порівняно з попереднім роком. Неподаткові надходження характеризуються високою мінливістю – після різкого зростання у 2023 р. на 645,3 млрд грн, у 2024 р. спостерігається їхнє зниження на 17,2 млрд грн, що може свідчити про нестабільність надходжень від державних підприємств і адміністративних зборів. Помітним залишається вплив зовнішньої допомоги: у 2022–2024 рр. істотно зросли кошти від зарубіжних країн і міжнародних організацій, які у 2024 р. становили 473,9 млрд грн (понад 15 % доходів), хоча порівняно з 2023 р. спостерігається незначне зменшення на 40,5 млрд грн. Доходи від операцій із капіталом та офіційні трансферти мають незначну питому вагу (до 1 %), але також відображають тенденції нестабільності – зокрема і скорочення офіційних трансфертів у 2024 р. на 16,4 млрд грн. Загалом структура доходів свідчить про зростання ролі податкових надходжень як стабільного джерела фінансування держави та підвищення залежності бюджету від міжнародної фінансової підтримки у воєнний період.

Одним із найактуальніших питань сучасного розвитку аграрного сектору економіки є створення ефективного механізму оподаткування сільськогосподарських виробників. Однак практика показує, що зміни українського податкового законодавства дуже часто призводять до нових проблем як для аграріїв, так і для інституційних органів із боку держави, до якої звертаються такі аграрії. Тому дослідження податкового регулювання аграрного сектору економіки набуває особливого значення, з огляду на брак фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств, тенденцію до скорочення бюджетних видатків на розвиток галузі та посилення соціально-економічних проблем через політичну й економічну нестабільність у країні (Kirtoka, & Markova, 2023).

Перелік основних змін у системі оподаткування аграрних підприємств, зокрема і реформування конкретних видів податків, які виникли у період активних військових дій, наведено у табл. 2.

Узагальнення наведених у табл. 2 змін дає змогу зробити висновок про значну інтенсивність податкових трансформацій у досліджуваний період. Більшість змін мають істотний характер і стосуються як порядку податкового адміністрування, так і процедур звітності, що свідчить про активну фазу оновлення податкового регулювання у зазначений часовий проміжок.

Таблиця 2

Податкові новації у сільськогосподарських підприємств протягом 2022–2025 рр.

Назва податку	Період реформування, роки	Ключові зміни
Єдиний податок четвертої групи	2023	Упровадження мінімального податкового зобов'язання
Податок на прибуток підприємств	2023, 2025	Упровадження мінімального податкового зобов'язання. Значна кількість змін уже існуючих і введення нових додатків до декларації
Податок на додану вартість	2024	Упровадження режиму експортного забезпечення, що призвело до нових форм податкової накладної та декларації
Податок на доходи фізичних осіб і військовий збір	2024, 2025	Істотне підвищення ставки військового збору. Перехід із щоквартального до щомісячного декларування звітності

Джерело: складено авторами.

Сільськогосподарські підприємства в Україні користуються низкою податкових пільг, що мають на меті підтримку аграрного сектору як стратегічно важливої галузі економіки. Однією з ключових таких пільг є спрощена система оподаткування у вигляді єдиного податку четвертої групи. Цей режим дозволяє аграріям сплачувати податок, розрахований не від прибутку, а від нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, що перебувають у власності чи користуванні підприємства. Крім того, він перераховується до бюджету України у зручній пропорції: найменші платежі в періоди вирощування (10 % річної суми у першому та другому кварталах) і найбільші під час збору врожаю (50 % у третьому кварталі та 30 % у четвертому). Отже, податкове навантаження стає більш прогнозованим і менше залежить від коливань ринку. Зазначимо, що згідно зі ст. 297.1 Податкового кодексу України (ПКУ), застосування єдиного податку четвертої групи звільняє сільськогосподарські підприємства від нарахування та сплати таких податків:

- податку на прибуток підприємств (крім специфічних винятків);
- земельного податку;
- рентної плати за спеціальне використання води.

Проаналізувавши показники виконання Зведеного бюджету України за січень–грудень 2023–2024 рр., оприлюднених Міністерством фінансів України (Міністерство фінансів України, 2024а), можна відмітити позитивну динаміку зростання доходів у цілому: їхній обсяг збільшився на 483 млрд грн, або на 15,6 %. Основну частку надходжень традиційно становлять податкові доходи, питома вага яких 2024 р. сягнула 58,2 %, що на 5,4 в. п. більше, ніж у попередньому періоді. Водночас у структурі місцевих податків питома вага єдиного податку всіх груп залишається відносно невеликою – 1,8 % у 2023 р. та 1,9 % у 2024 р. Для порівняння, частка податку на прибуток підприємств зросла з 5,1 % до 8,3 %, що свідчить про посилення ролі корпоративного сектору у формуванні бюджетних надходжень (Міністерство фінансів України, 2024а). Невисока частка єдиного податку може бути зумовлена обмеженою кількістю платників у спрощеній системі або відносно меншими обсягами їхньої господарської діяльності. Це підтверджує необхідність удосконалення умов оподаткування аграрного бізнесу з метою підвищення фіскальної ефективності системи.

На перший погляд може здатися, що застосування єдиного податку четвертої групи значно спрощує податковий облік і зменшує фіскальне навантаження на аграрні підприємства. Однак на практиці виникає низка нюансів, які ускладнюють цей процес.

Доцільно зазначити, що форма декларації платників єдиного податку четвертої групи має певні особливості. Зокрема, вона повинна містити інформацію щодо категорії, площі, нормативної грошової оцінки та ставки податку земельних ділянок, які перебувають у власності або володінні сільськогосподарського підприємства. Для невеликих підприємств заповнення декларації не стане проблемою, а ось для середніх та великих підприємств – викличе труднощі, оскільки кількість земельних ділянок може вимірюватися тисячами. Внаслідок цього виникає потреба у використанні спеціалізованих програмних рішень для оброблення й узагальнення великого обсягу інформації, що також формує додаткові витрати.

Водночас варто враховувати, що земельний фонд України структурований за територіальним принципом, у межах якого кожна земельна ділянка віднесена до конкретної територіальної громади. У зв'язку із цим платники єдиного податку четвертої групи зобов'язані здійснювати подання податкової звітності у розрізі територіальних громад за місцем розташування відповідних земельних ділянок, а також сплачувати податкові зобов'язання до бюджетів цих громад. Поряд із цим додатково формується зведена податкова декларація щодо всіх земельних ділянок і подається до відділу Державної податкової служби (ДПС) за основним місцем обліку платника податків. У такий спосіб, значна територіальна розпорошеність земельного банку аграрного підприємства обумовлює зростання кількості податкових декларацій, що підлягають формуванню та поданню, і, відповідно, ускладнює процес податкового адміністрування для сільськогосподарських товаровиробників.

Згідно з нормами чинного законодавства така декларація подається платниками податку разом із додатками. Нині додаток 1 "Відомості про наявність земельних ділянок" є обов'язковим і в ньому конкретизуються дані щодо земельних ресурсів, наведених у декларації платника єдиного податку, а саме відображається таке (Міністерство фінансів України, 2015а):

- їхній кадастровий номер;
- документи щодо прав власності або користування ділянками;
- відомості щодо державної реєстрації земельної ділянки.

Під час проведеного дослідження встановлено, що єдиним спільним показником, який пов'язує декларацію платника єдиного податку та додаток 1 до нього, – площа землі. Отже, ідентифікувати конкретну ділянку у двох документах може стати проблематичним і призводить до ускладнень під час адміністрування податку.

Додаток 2 "Відомості про суми нарахованого доходу застрахованих осіб і суми нарахованого єдиного внеску" подається виключно фізичними особами – підприємцями, які створили фермерське господарство та є платниками єдиного внеску.

Починаючи з 2023 р., введено механізм мінімального податкового зобов'язання (МПЗ), відомості щодо якого відображено у додатку 3 "Розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання за податковий (звітний) рік". МПЗ визначає мінімальну величину податкового

зобов'язання зі сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних із виробництвом і реалізацією власної сільськогосподарської продукції або з користуванням земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь. Метою його запровадження було виведення орендованих земельних ділянок із тіньового обробітку та зменшення втрат бюджету через ухилення від оподаткування шляхом детінізації аграрної діяльності. Причому від початку 2024 р. і до кінця року, в якому буде припинено або скасовано воєнний стан, введено мінімальний розмір МПЗ з 1 гектара землі: не менше 700 грн для всіх ділянок та не менше 1400 грн для ділянок із часткою ріллі не менше 50 %.

Отже, механізм адміністрування єдиного податку четвертої групи, попри його спрощену природу, фактично формує значне процедурне навантаження на аграрні підприємства. Територіальна фрагментація звітності ускладнює податковий облік, збільшує витрати часу та підвищує ризик технічних помилок, що особливо критично в умовах воєнного стану й обмежених кадрових ресурсів підприємств.

Крім того, наприкінці 2024 р. додатковим стимулом для ведення добросовісної господарської діяльності підприємствами, зокрема і сільськогосподарськими виробниками, стало запровадження Переліку платників податків із високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства (Перелік). Варто зазначити, що цей нормативний документ надає можливість отримати ряд переваг суб'єктам господарювання (Міністерство фінансів України, 2024c):

- відсутність певного виду податкових перевірок і скорочений термін проведення обов'язкових податкових перевірок;
- пришвидшена процедура отримання індивідуальних консультацій;
- закріплення за платником податків комплаєнс-менеджера – представника ДПС, який виконує функції консультанта і посередника у взаємодії з контролюючими органами.

Проте для сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку четвертої групи – визначено специфічні критерії внесення до Переліку, що залежать від організаційно-правової форми та системи оподаткування. До зазначених специфічних критеріїв належать такі (Міністерство фінансів України, 2024c):

- відсутність додатного значення показника різниці між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, пов'язаних із виробництвом і реалізацією власної аграрної продукції, та витрат на оренду земельних ділянок за останній звітний період;
- площа наявних у власності й орендованих земельних ділянок становить не менше 200 гектарів включно або орендованих земельних ділянок комунальної та/або державної власності – не менше 0,5 гектара.

Отже, малі аграрні підприємства, які мають обмежені земельні ресурси, та/або мають у поточному звітному році здійснити доплату суми МПЗ, фактично позбавлені можливості потрапити до Переліку, навіть за умови сумлінного виконання податкових зобов'язань. Хоча подібна новація могла б стати мотиваційним сигналом для фірм, які ще не завершили процес детінізації своєї господарської діяльності, для приєднання до команди "білих" платників.

Сільськогосподарські підприємства, які з різних причин не застосовують спрощену систему оподаткування, здійснюють облік результатів господарської діяльності за загальними правилами та зобов'язані декларувати отримані доходи і понесені витрати шляхом подання декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний звітний період. Відповідно до положень пп. 137.4.1 ПКУ, аграрні товаровиробники мають право самостійно обирати формат звітного року: календарний рік або спеціальний податковий період з 1 липня по 30 червня наступного року. Це свідчить про поступовий перехід до гнучких моделей податкового регулювання, що є перевагою для суб'єктів господарювання. Однак відсутність єдиного підходу до їхньої практичної реалізації може створювати додаткові ризики помилок та ускладнення адміністрування податків.

Реалізація такого права на практиці передбачає подання декларації з податку на прибуток за окремою формою з відповідним кодом та обов'язковим зазначенням у примітках інформації про застосування альтернативного звітного періоду. Сільськогосподарські підприємства заповнюють декларацію у звичайному порядку з деякими особливостями (Міністерство фінансів України, 2015d):

- проставленням особливої відмітки "виробника сільськогосподарської продукції";
- заповненням поля "06.2 МПЗ";
- заповнення додатків "МПЗ" та "МПЗ-3" (з інформацією про частку сільськогосподарської продукції та прорахуванням загального МПЗ).

Запровадження механізму мінімального податкового зобов'язання набуло чинності з 2023 р. і передбачало обчислення мінімального рівня податкового навантаження на підставі інформації про використання земельних ділянок за 2022 р. Такий підхід є дискусійним, оскільки розрахунковий період припав на початок повномасштабних воєнних дій і період найвищої економічної нестабільності, що істотно вплинуло на фінансові результати аграріїв і спроможність виконувати податкові зобов'язання у звичайному режимі.

Окремої уваги потребує динаміка змін у формі та порядку заповнення декларації з податку на прибуток. Лише протягом 2025 р. було внесено кілька суттєвих коригувань до її структури та змісту, що ускладнило процес звітування для платників податку. За умов обмеженого інформаційного супроводу та недостатньої кількості своєчасних роз'яснень із боку контролюючих органів це підвищує ризики допущення технічних і методологічних помилок у податковій звітності, зокрема і серед сільськогосподарських товаровиробників.

Зазначена нестабільність регуляторних вимог негативно впливає на якість податкового планування аграрних підприємств. Часті зміни форм звітності та порядку декларування підвищують адміністративні витрати бізнесу й водночас знижують ефективність податкового контролю через зростання кількості технічних помилок у звітності.

У той самий період, коли було запроваджено Перелік, відбулися суттєві зміни в адмініструванні податку на додану вартість (ПДВ) у сфері сільського господарства. У податкових накладних додано нову графу – ознака продажу особисто вирощеної або відгодованої сільськогосподарської продукції (у разі перепродажу товарів від іншого підприємства графа не заповнюється) (Міністерство фінансів України, 2015e).

Значних змін зазнав порядок реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) податкових накладних під час експорту певного виду зернових культур, олії та меду після запровадження режиму експортного забезпечення (РЕЗ). Для таких товарів Міністерство аграрної політики України щомісяця до 10 числа визначає

мінімально допустимі експортні ціни з урахуванням умов поставок відповідно до термінів "Інкотермс" у доларах за 1 кг. У цьому випадку забороняється експорт окремих видів товарів, якщо передбачені зовнішньоекономічним договором (контрактом) ціни є нижчими за мінімальні.

Податкові накладні, що формуються за операціями експорту таких товарів, мають бути зареєстровані не пізніше ніж за 30 календарних днів до початку митного оформлення, інакше відбувається їх автоматична анулюція. Для вказаних операцій передбачено обов'язкове заповнення спеціального поля "Інформація про операцію з вивезення товарів за межі митної території України", в якому зазначено:

- дата, номер договору (контракту), а також, за необхідності, ознака форвардного контракту;
- код невидачі покупцю – "22" (складено на операції з вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту окремих видів товарів");
- за умови дотримання особливих вимог ПКУ застосування початкової ставки ПДВ у розмірі 0 % з одночасним додаванням до номера податкової накладної підномера "7". Одиницею виміру у таких документах визначено кілограми.

Під час проведеного дослідження встановлено, що платникам єдиного податку четвертої групи додатково надано можливість реєструвати три типи коригувань податкових накладних (РК):

- РК "1" – використовується для виправлення технічних або арифметичних помилок у податковій накладній із можливістю коригування кількісних і вартісних показників у більший або менший бік; реєструється виключно до початку митного оформлення;
- РК "2" – застосовується для приведення показників податкової накладної у відповідність до показників фінальної митної декларації; передбачено можливість виключно зменшення кількості та вартості;
- РК "3" – складається для коригування ставки ПДВ з 20 % або 14 % до 0 % після отримання відповідного повідомлення від банку про завершення розрахунків за експортною операцією.

Задля дзеркального відображення інформації з податкових накладних і коригувань змін зазнала і декларація з ПДВ, у якій додано нові графи і таблиці для відображення обсягів експорту окремих видів сільськогосподарських товарів, зобов'язань щодо ПДВ за такими операціями тощо. Водночас, фактично, графа 7.2.1 декларації з ПДВ, у якій повинні зазначатись коригування обсягів постачання щодо операцій, які початково оподатковуються за ставкою 0 %, взагалі не підлягає заповненню, оскільки, згідно з роз'ясненнями Державної податкової служби, такі коригування не зазначаються окремо, а враховуються у графі 2.3.1, у якій зазначають обсяги операцій з експорту товарів, що оподатковуються за ставкою 0 % (Міністерство фінансів України, 2016).

Попри те, що основною метою запровадження режиму експортного забезпечення є посилення контролю за експортом сільськогосподарської продукції, запобігання заниженню цін і недобросовісному експорту, нові правила стали значним викликом для аграрного бізнесу. Проведений аналіз показав, що через складність механізму адміністрування, відсутність належних роз'яснень і поступовий характер їхнього оприлюднення, у платників податків виникло багато технічних і методологічних помилок у звітності. Крім того, це призвело до зростання загальногосподарських витрат, необхідності залучення консультантів, участі у спеціалізованих семінарах і форумах для роз'яснення практичних аспектів нововведень, а також до загального ускладнення процесу дотримання податкових правил і норм у сфері сільського господарства.

У результаті адміністрування ПДВ перетворюється з інструмента стимулювання експорту на фактор регуляторної невизначеності. Для суб'єктів аграрного сектору це означає погіршення ліквідності через затримки відшкодування та ускладнення зовнішньоекономічної діяльності, тоді як для держави – зниження ефективності підтримки експортно орієнтованих виробників.

Сільськогосподарські підприємства виконують функції податкових агентів із податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військового збору (ВЗ) одночасно за двома основними напрямами: у процесі виплати заробітної плати найманим працівникам, а також під час здійснення виплат орендної плати за користування земельними ділянками, власниками яких є фізичні особи, що прямо передбачено положеннями пп. 170.1.1 Податкового кодексу України. У межах зазначених операцій аграрні товаровиробники зобов'язані здійснювати нарахування, утримання та перерахування відповідних податків до бюджету, а також відображати суми нарахованих і виплачених доходів і податкових зобов'язань у податковій звітності.

Звітність за ПДФО, військовим збором та єдиним соціальним внеском подають шляхом формування та подання об'єднаного звіту за формою "Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску", який включає (Міністерство фінансів України, 2015b):

- основний блок;
- додаток 1 "Відомості про нарахування зарплати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам" (містить інформацію щодо ЄСВ);
- додаток 4 "Відомості про суми нарахованого доходу, утриманого та сплаченого ПДФО та військового збору" (містить інформацію щодо ПДФО та ВЗ).

Для коректного відображення різних видів доходів, зокрема й орендних платежів, застосовують спеціальні коди доходів відповідно до Довідника ознак доходів фізичних осіб (Міністерство фінансів України, 2015b).

Суттєвим ускладненням для платників податків став перехід із щоквартального на щомісячний формат подання зазначеної звітності, який набув чинності на початку 2025 р. Внаслідок цього аграрні підприємства опинилися в ситуації необхідності подання протягом обмеженого часу кількох звітів одночасно – за останній квартал попереднього року та за перший місяць нового звітного періоду. Для великих сільськогосподарських підприємств із численною кількістю працівників і значною кількістю договорів оренди землі це означало різке зростання обсягів оброблюваних даних і підвищення ризиків технічних помилок у звітності.

Додатковим фактором зростання податкового тиску у сфері оподаткування доходів фізичних осіб стало підвищення ставки військового збору до 5 % з грудня 2024 р., що було зумовлено необхідністю забезпечення додаткових надходжень до державного бюджету для фінансування оборонних потреб. Хоч аграрні підприємства в цьому випадку виконують виключно функцію податкових агентів, зазначені зміни суттєво вплинули на фінансові очікування фізичних осіб – отримувачів доходів і стали джерелом соціальної напруги та численних практичних запитань щодо порядку застосування оновленої ставки.

ISSN 1728-3817

Перехід до щомісячної моделі звітності суттєво посилив операційне навантаження на аграрні підприємства як на податкових агентів. За умов значних обсягів нарахувань заробітної та орендної плати це зумовлює зростання витрат на бухгалтерське адміністрування без створення додаткової економічної цінності.

У межах необхідності реформування податкової системи в аграрному секторі проведений аналіз показав доцільним приділити окрему увагу орендній платі за користування земельними ділянками комунальної та державної власності. Це пов'язано з тим, що чинні процедури потребують подальшого вдосконалення насамперед у напрямі спрощення процедур обліку та звітності.

Декларування єдиного податку четвертої групи середніми та великими сільськогосподарськими підприємствами нерідко має тісний взаємозв'язок із нарахуванням орендної плати за землю комунальної (державної) власності. Для визначення розміру річних платежів необхідно враховувати площу ділянки, її нормативну грошову оцінку та встановлений розмір орендної ставки. Процес розрахунку передбачає подання відповідних декларацій, у яких детально відображають відомості щодо кожної земельної ділянки, зокрема її кадастровий номер (Міністерство фінансів України, 2015с). Ключовим фактором ускладнення процесу формування податкової звітності з орендної плати є необхідність декларування земельних ділянок у розрізі відповідних територіальних громад, аналогічно порядку подання звітності з єдиного податку четвертої групи. Водночас відмінною рисою такого декларування є відсутність обов'язку подання зведеної декларації щодо всіх земельних ділянок, які перебувають у користуванні аграрного підприємства. Попри це, подання окремої звітності за кожною територіальною громадою суттєво збільшує обсяг облікової роботи й адміністративне навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, особливо за умов значної територіальної диверсифікації земельного банку.

Такий підхід свідчить про надмірну фрагментацію податкового адміністрування земельних платежів. Внаслідок цього зростає бюрократичне навантаження на аграрні підприємства, що не супроводжується відповідним підвищенням прозорості або фіскальної ефективності для органів місцевого самоврядування.

Дискусія і висновки

Узагальнення отриманих результатів дає змогу зробити висновок, що сучасні трансформації податкової системи аграрного сектору характеризуються посиленням фіскальної орієнтації за одночасного ускладнення процедур адміністрування. Така тенденція відображає загальний конфлікт між необхідністю швидкого наповнення бюджету в умовах воєнного стану та потребою забезпечення стабільного функціонування бізнесу. Встановлено, що зростання кількості регуляторних змін без належної адаптації процедурних інструментів призводить до підвищення поточних витрат платників податків.

В цілому, податкові зміни доцільно класифікувати за їхнім функціональним впливом на систему оподаткування аграріїв за досліджуваний проміжок часу таким способом:

- регуляторні (зміни ставок, бази оподаткування);
- адміністративні (зміни форм звітності, процедур декларування);
- контрольні (посилення перевірок, критерії ризику);
- технічні (цифровізація, електронні сервіси).

Проведений аналіз засвідчив визначальну роль податкових надходжень у формуванні дохідної частини бюджету в умовах сьогодення. Податкові надходження формують основну частину доходів державного бюджету, забезпечуючи фінансування оборонних видатків, соціальних програм і відновлювальних процесів. Водночас, у пошуку фінансових резервів, держава має враховувати необхідність збереження стимулів для розвитку бізнесу, особливо аграрного сектору, який традиційно є одним із лідерів української економіки.

Товарна структура експорту за перше півріччя 2025 р. свідчить про домінуючу роль аграрної продукції, частка якої становить 46,6 % загального обсягу експорту. Це підтверджує її визначальне значення у формуванні експортного потенціалу України.

Динаміка доходів державного бюджету у 2020–2024 рр. демонструє суттєве зростання їхнього загального обсягу – з 1076 016,7 млн грн у 2020 р. до 3122 713,4 млн грн у 2024 р., що відбувається водночас з активними змінами у податковому регулюванні. Зокрема, податкові надходження зросли з 851115,6 млн грн до 1647189,6 млн грн, однак їхня питома вага у структурі доходів знизилась з 79,1 % до 52,75 %. Така динаміка свідчить про трансформацію структури бюджетних доходів.

Аналітичні дослідження надали можливість зробити висновки, що запровадження пільгового оподаткування для сільськогосподарських виробників, зокрема і єдиного податку четвертої групи, є важливим інструментом державної підтримки аграрного сектору. Його переваги полягають у спрощенні податкових процедур, передбачуваності платежів і зменшенні фіскального тиску на виробників. Водночас практика засвідчує наявність низки технічних труднощів, зокрема й у сфері подання звітності, обліку земельних ділянок та адміністрування орендних платежів. Виявлені недоліки зумовлюють необхідність подальшої цифровізації податкових процедур і вдосконалення нормативного регулювання.

Доцільним напрямом спрощення процедури декларування єдиного податку четвертої групи є перегляд підходу до подання податкової звітності у розрізі територіальних громад. Зокрема, проведений аналіз показав збереження єдиної зведеної декларації з одночасним її доопрацюванням шляхом включення додаткових реквізитів, що ідентифікують територіальну громаду, до якої належить відповідна земельна ділянка (назва або код). Крім того, перспективним напрямом удосконалення податкового адміністрування є впровадження окремого електронного формату (файлу) декларації, який дозволяв би автоматизовано імпортувати відомості про всі земельні ділянки з внутрішніх облікових систем платника податків. Реалізація таких змін сприяла б зменшенню адміністративного навантаження на сільськогосподарські підприємства, підвищенню точності податкової звітності та формуванню більш ефективної і партнерської взаємодії між аграрним бізнесом і органами ДПС.

Введення механізму мінімального податкового зобов'язання стало важливим кроком у напрямі підвищення прозорості використання земельних ресурсів і поповнення місцевих бюджетів. Проте його впровадження припало на період повномасштабної фази вторгнення. Водночас його застосування супроводжується складністю обчислення, необхідністю залучення фахівців і додатковим адміністративним навантаженням, що особливо відчутно для малих фермерських господарств. Аналогічна ситуація спостерігається з упровадженням Переліку платників із високим рівнем податкової дисципліни. Запровадження цього механізму можна оцінити як позитивну інституційну ініціативу, яка спрямована на підвищення довіри між бізнесом і державою, але поки що

має обмежену доступність для малих агровиробників через надто вузькі критерії включення.

Впровадження Переліку платників податків із високим рівнем податкової дисципліни доцільно інтерпретувати як елемент моделі податкового контролю, спрямований на диференціацію підходів до адміністрування залежно від поведінки платника. Водночас аналіз встановлених критеріїв включення свідчить, що їхня конструкція об'єктивно ускладнює доступ до цього Переліку для малих і середніх аграрних підприємств. У результаті інструмент виконує переважно селективну, а не стимулювальну функцію, що обмежує його потенціал як механізм заохочення добровільного дотримання податкового законодавства.

З метою забезпечення більшої ймовірності включення сільськогосподарських товаровиробників до Переліку доцільним є перегляд одного з ключових критеріїв включення – відсутності додатного значення різниці між сумою МПЗ та фактично сплаченими податками. Альтернативним підходом може стати застосування критерію відсутності простроченої заборгованості зі сплати МПЗ, що дозволило би врахувати специфіку фінансових потоків аграрних підприємств без зниження рівня податкової дисципліни. Чинна модель фактично обмежує мотивацію сумлінного декларування податкових зобов'язань, оскільки саме для платників, які прагнуть легалізувати свою діяльність і отримати статус підприємства з високим ступенем добровільного дотримання законодавства, особливо важливим є доступ до спрощених процедур податкового контролю. Це, зокрема, стосується проходження планових і позапланових податкових перевірок у поточному звітному році.

Податок на прибуток підприємств для аграрних товаровиробників, які перебувають на загальній системі оподаткування, виконує насамперед фіскальну функцію та безпосередньо впливає на чистий фінансовий результат підприємств і рівень їхнього фіскального навантаження. На відміну від спрощених режимів, оподаткування прибутку безпосередньо пов'язане з показниками доходів і витрат, що робить податкове навантаження чутливим до сезонності виробництва, коливань цін на аграрну продукцію та рівня виробничих витрат. Для аграрних підприємств це означає підвищену залежність податкових зобов'язань від природно-кліматичних і ринкових факторів, які не завжди можуть бути прогнозовані або контрольовані менеджментом.

З метою мінімізації помилок під час формування податкової звітності з податку на прибуток підприємств доцільним є запровадження стабільної та уніфікованої форми податкової декларації, а також обмеження кількості змін до неї протягом звітного року. Такий підхід сприятиме зменшенню кількості звернень платників податків за індивідуальними та загальнодоступними податковими консультаціями, що також оптимізує взаємодію між аграрними підприємствами та контролюючими органами.

На окрему увагу заслуговують новації щодо податку на додану вартість, зокрема й запровадження режиму експортного забезпечення. Незважаючи на задекларовану мету посилення контролю за експортом та недопущення заниження цін, зазначені зміни виявилися надмірно складними у реалізації, що призвело до численних помилок у звітності та зростання загальногосподарських витрат підприємств. Отримані результати вказують на необхідність оцінювання податкових реформ із позиції їхньої практичної застосовності суб'єктами господарювання.

Обґрунтовано доцільність повернення до уніфікованих принципів адміністрування податку на додану вартість, які застосовують до товарів, що не підпадають під дію режиму експортного забезпечення. Оскільки процеси тінізації господарської діяльності в Україні мають міжгалузевий характер і не обмежуються виключно аграрним сектором, концентрація контрольних заходів лише на сільськогосподарських товаровиробниках не забезпечує системного розв'язання проблеми. У цьому контексті ефективнішим підходом є комплексне вдосконалення механізмів контролю експортно-імпортних операцій, а не подальше ускладнення процедур податкового адміністрування для аграрних підприємств, що створює додаткове навантаження без пропорційного фіскального ефекту.

Податок на доходи фізичних осіб і військовий збір формують значний обсяг трудового навантаження аграріїв, оскільки формально не є їхнім податковим зобов'язанням, проте фактично формують значне адміністративне навантаження через виконання функцій податкового агента. Для аграрного сектору це навантаження є структурно вищим, ніж для багатьох інших галузей, з огляду на трудомісткий характер виробництва та масове залучення фізичних осіб – власників земельних ділянок у межах орендних відносин.

Повернення до квартального формату звітування може суттєво спростити процес адміністрування податку як для аграрних товаровиробників, так і для інших платників. Водночас упровадження настільки масштабних змін має здійснюватися виключно з початку нового звітного року, що дасть змогу уникнути додаткових ризиків помилок, правової невизначеності та зростання конфліктності у відносинах між бізнесом і податковими органами.

Орендна плата за землю для аграрних підприємств є вагомим елементом податкового навантаження, тісно пов'язаним із масштабом земельного банку. Для середніх і великих агровиробників вона формує значну частку постійних витрат, що безпосередньо впливає на собівартість продукції та інвестиційні рішення щодо розширення виробництва. З позиції держави й органів місцевого самоврядування орендна плата за землі комунальної власності – стабільне джерело доходів, яке має виражений територіальний ефект, адже наповнює місцеві бюджети. Однак складність декларування знижує ефективність адміністрування та створює додаткові ризики технічних помилок, що негативно позначаються і на платниках податків, і на контролюючих органах.

Запровадження зведеної податкової декларації з орендної плати із зазначенням належності земельних ділянок до відповідних територіальних громад, замість подання окремої звітності за кожною громадою, є доцільним інструментом спрощення податкових процедур для аграрних товаровиробників. Реалізація такого підходу, аналогічного запропонованим змінам щодо єдиного податку четвертої групи, сприятиме спрощенню податкового обліку та суттєвому зниженню адміністративного навантаження на сільськогосподарські підприємства.

Отже, економіко-правовий аналіз фіскального навантаження та змін у сфері оподаткування для аграрного сектору дає змогу зробити висновок, що податкова система аграрного сектору перебуває у фазі інтенсивних інституційних змін, спрямованих на посилення фіскального контролю. Водночас складність механізмів адміністрування, фрагментарність роз'яснень і високі витрати на виконання податкових обов'язків зумовлюють необхідність спрощення податкових процедур, уніфікації звітності та цифровізації консультаційних сервісів ДПС.

ISSN 1728-3817

Отримані результати узгоджуються з висновками Демиденко та Наконечної (2023), які відмічають зростання фінансового навантаження на аграрний сектор у період воєнного стану. Водночас, на відміну від дослідження Негрей та Фінгер (Nehrey, & Finger, 2024), у якому акцент зроблено на інституційній адаптації податкової політики, у цій роботі доведено зростання адміністративних бар'єрів для аграрних підприємств.

В контексті наведеного питання доцільно розглядати податкове навантаження аграрних підприємств як комплексну категорію, що включає не лише фіскальні платежі, але й адміністративні витрати на виконання податкових зобов'язань. Це дає підстави виокремлювати поняття формального податкового навантаження та фактичного (розширеного), яке враховує витрати часу, ресурсів і ризики помилок у звітності.

Подальший розвиток податкової політики у сільському господарстві має бути спрямований на гармонізацію фіскальних інтересів держави з можливостями аграрного бізнесу, запровадження цифрових інструментів для автоматизації звітності, спрощення дозвільних процедур і створення сприятливого податкового клімату. Реалізація зазначених заходів забезпечить виконання податковою системою фіскальної та стимулювальної функцій – бути не лише джерелом бюджетних надходжень, але й інструментом економічного розвитку країни.

Внесок авторів: Владислав Дейкун – концептуалізація, аналіз джерел, написання – оригінальна чернетка; Ольга Бондаренко – концептуалізація, методологія, написання – перегляд, редагування, проведення аналітичних розрахунків і наукове керівництво.

Подяки. Автори висловлюють подяку всім захисникам і захисницям України за створення умов, за яких це дослідження було завершено й опубліковано.

Джерела фінансування. Автори заявляють про відсутність зовнішнього фінансування для проведення цього дослідження та підготовки рукопису до публікації.

Список використаних джерел

Демиденко, Л., & Наконечна, Ю. (2023). Фінансова стійкість аграрного сектору економіки України в умовах воєнного стану. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка,* 1(222), /48–55. https://econom.bulletin.knu.ua/uk/issue/ view/183/171

Державна служба статистики України. (2025). *Економічна статистика / Зовнішньоекономічна діяльність: Товарна структура зовнішньої торгівлі в І півріччі 2025 року*. https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2025/zd/tsztt/tsztt0625_ue.xls

Міністерство фінансів України. (2024a). *Бюджет 2024 року*. https://mof.gov.ua/uk/budget_of_2024–698

Міністерство фінансів України. (2020). *Доходи держбюджету України у 2020 р.* https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/ gov/income/2020/

Міністерство фінансів України. (2021). *Доходи держбюджету України у 2021 р.* https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2021/

Міністерство фінансів України. (2022). *Доходи держбюджету України у 2022 р.* https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2022/

Міністерство фінансів України. (2023). *Доходи держбюджету України у 2023 р.* https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2023/

Міністерство фінансів України. (2024b). *Доходи держбюджету України у 2024 р.* https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2024/

Міністерство фінансів України. (2015a). *Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку* (Наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0799–15#Text

Міністерство фінансів України. (2015b). *Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску* (Наказ Міністерства фінансів України від 13.01.2015 р. № 4). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111–15

Міністерство фінансів України. (2015c). *Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)* (Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2015 р. № 560). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0783–15#Text

Міністерство фінансів України. (2015d). *Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств* (Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415–15#Text

Міністерство фінансів України. (2015e). *Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної* (Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137–16#Text

Міністерство фінансів України. (2016). *Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість* (Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159–16#Text

Міністерство фінансів України. (2024c). *Про затвердження Порядку формування та оприлюднення Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства* (Наказ Міністерства фінансів України від 17.10.2024 р. № 519). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539–24#Text

Міньковська, А. В., Мирончук, М. В., & Щеглова Т. С. (2024). Особливості оподаткування фермерських господарств: прикладний аспект. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: Економіка та управління*, 16. https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2024–16–09–01/2024–16–09–01.

Скрипник, А. В., & Проскура, К. П. (2014). Оцінка соціально-економічних наслідків оподаткування підприємств аграрного сектору. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*, 8(1), 105–118. https://visnyksura.com.ua/storage/media/caUwwutUP45lMiTktG38waDIJ64zDlqa3UaFKSL4.pdf

Супрович, О. М. (2017). Проблематика оподаткування підприємств аграрного сектору України. У Бондар М. І. та ін. (Ред.), *Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту: 17 листоп. 2017 р.* (с. 94–95). КНЕУ. https://ir.kneu.edu.ua/items/22654388–21cd–41b6–ad44–aa075e68fcbb.

Avery, E., Baldwin, K., & Moreddu, C. (2020). Taxation in agriculture. *OECD Report*, 262. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/02/taxation–in–agriculture_cc3f80fa/073bdf99–en.pdf.

Kirtoka, R., & Markova, T. (2023). Financing and Taxation of Agriculture in Ukraine during the War Period. *Agricultural Economics and Rural Development, Institute of Agricultural Economics,* 20(1), 29–40. https://www.eadr.ro/RePEc/iag/iag_pdf/AERD2301_29–40.pdf

Nehrey, M., & Finger, R. (2024). Assessing the initial impact of the Russian invasion on Ukrainian agriculture: Challenges, policy responses, and future prospects. *Heliyon*, 10(21). https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e39208

Sofrona, L., Waerzeggers, C., & Crowley B. (2025). Strengthening Tax Governance Through Legal Design. *IMF Working Papers*, 51. https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/view/journals/001/2025/017/001.2025.issue–017–en.pdf

Wijaya, S., & Anwar, F. M. (2023). Tax revenue, FDI and Agricultural Sector: a Dynamic Interactions with Regulatory Quality as the Moderation. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(3), 524–545. https://www.researchgate.net/publication/373722360_Tax_Revenue_FDI_and_Agricultural_Sector_A_Dynamic_Interaction_with_Regulatory_Quality_as_the_Moderation

References

Avery, E., Baldwin, K., & Moreddu, C. (2020). Taxation in agriculture. *OECD Report*, 262. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/02/taxation–in–agriculture_cc3f80fa/073bdf99–en.pdf.

Demydenko, L., & Nakonechna, Y. (2023). Financial sustainability of Ukraine's agricultural sector under martial law. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics*, 1(222), 48–55 [in Ukrainian]. https://econom.bulletin.knu.ua/uk/issue/view/183/171.

Kirtoka, R., & Markova, T. (2023). Financing and Taxation of Agriculture in Ukraine during the War Period. *Agricultural Economics and Rural Development, Institute of Agricultural Economics,* 20(1), 29–40. https://www.eadr.ro/RePEc/iag/iag_pdf/AERD2301_29–40.pdf

Ministry of Finance of Ukraine. (2024a). *Budget of 2024* [in Ukrainian]. https://mof.gov.ua/uk/budget_of_2024–698.

Ministry of Finance of Ukraine. (2016). *On approval of forms and the procedure for filling in and submitting VAT tax reporting* (No. 21, January 28, 2016) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159–16#Text.

Ministry of Finance of Ukraine. (2015a). *On approval of the forms of tax declarations of a single tax payer* (No. 578, June 19, 2015) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/z0799–15#Text

Ministry of Finance of Ukraine. (2015d). *On approval of the form of the Corporate Income Tax Declaration* (No. 897, October 20, 2015) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1415–15#Text

Ministry of Finance of Ukraine. (2015c). *On approval of the form of the Land Fee Tax Declaration (land tax and/or rent for land plots of state or communal ownership)* (No. 560, June 16, 2015) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0783–15#Text

Ministry of Finance of Ukraine. (2015b). *On approval of the form of the Tax calculation of the amounts of income accrued (paid) in favor of individual taxpayers, the amounts of tax withheld from such income, as well as the*

amounts of accrued single social contribution (No. 4, January 13, 2015) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0111–15

Ministry of Finance of Ukraine. (2015e). *On approval of the form of the tax invoice and the procedure for filling in the tax invoice* (No. 1307, December 31, 2015) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137–16#Text

Ministry of Finance of Ukraine. (2024c). *On approval of the procedure for forming and publishing the list of taxpayers with a high level of voluntary compliance with tax legislation* (No. 519, October 17, 2024) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1539–24#Text

Ministry of Finance of Ukraine. (2020). *Revenues of the State Budget of Ukraine in 2020* [in Ukrainian]. https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2020/

Ministry of Finance of Ukraine. (2021). *Revenues of the State Budget of Ukraine in 2021* [in Ukrainian]. https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2021/

Ministry of Finance of Ukraine. (2022). *Revenues of the State Budget of Ukraine in 2022* [in Ukrainian]. https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2022/

Ministry of Finance of Ukraine. (2023). *Revenues of the State Budget of Ukraine in 2023* [in Ukrainian]. https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2023/

Ministry of Finance of Ukraine. (2024b). *Revenues of the State Budget of Ukraine in 2024* [in Ukrainian]. https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2024/

Minkovska, A. V., Myronchuk, M. V., & Shchehlova, T. S. (2024). Features of taxation of farms: An applied aspect. *Problems of Modern Transformations. Series: Economics and Management*, 16 [in Ukrainian]. https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2024–16–09–01/2024–16–09–01

Nehrey, M., & Finger, R. (2024). Assessing the initial impact of the Russian invasion on Ukrainian agriculture: Challenges, policy responses, and future prospects. *Heliyon*, 10(21). https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e39208

Skrypnyk, A. V., & Proskura, K. P. (2014). Assessment of socio–economic consequences of taxation of agricultural enterprises. *Bulletin of the Eastern European University of Economics and Management*, 8(1), 105–118 [in Ukrainian]. https://visnyksura.com.ua/storage/media/caUwwutUP45lMiTktG38waDIJ64zDlqa3UaFKSL4.pdf

Sofrona, L., Waerzeggers, C., & Crowley, B. (2025). Strengthening Tax Governance Through Legal Design. *IMF Working Papers*, 51. https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/view/journals/001/2025/017/001.2025.issue–017–en.pdf

State Statistics Service of Ukraine. (2025). *Economic statistics / Foreign economic activity: Commodity structure of foreign trade in the first half of 2025* [in Ukrainian]. https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2025/zd/tsztt/ tsztt0625_ue.xls

Suprovych, O. M. (2017). Problems of taxation of agricultural enterprises in Ukraine. In M. I. Bondar et al. (Eds.), *Modern trends in the development of accounting, taxation, analysis and audit* (pp. 94–95). KNEU [in Ukrainian]. https://ir.kneu.edu.ua/items/22654388–21cd–41b6–ad44–aa075e68fcbb

Wijaya, S., & Anwar, F. M. (2023). Tax revenue, FDI and Agricultural Sector: a Dynamic Interactions with Regulatory Quality as the Moderation. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(3), 524–545. https://www.researchgate.net/publication/373722360_Tax_Revenue_FDI_and_Agricultural_Sector_A_Dynamic_Interaction_with_Regulatory_Quality_as_the_Moderation

Отримано редакцією журналу / Received: 28.10.25 Прорецензовано / Revised: 07.04.26 Схвалено до друку / Accepted: 02.05.26
Опубліковано / Published: 27.06.26

Olha BONDARENKO, PhD (Econ.), Assoc. Prof.
ORCID ID: 0000-0002-6546-7336
e-mail: olha_bondarenko@knu.ua
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

Vladyslav DEIKUN, Student
ORCID ID: 0009-0004-4962-3978
e-mail: deikunvlad2003@gmail.com
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine,
LLC "AGRO–HOLDING MS", village of Velyka Oleksandrivka, Kyiv region, Ukraine

ANALYTICAL ASSESSMENT OF INNOVATIONS IN THE TAXATION SYSTEM FOR AGRICULTURAL ENTERPRISES UNDER MARTIAL LAW

Background. ***Taxes constitute the fundamental basis of state functioning, as they ensure financing of key areas of societal development – from social programs and healthcare to infrastructure and defense. Under martial law conditions, tax revenues acquire critical importance for budgetary stability. The article is devoted to an analytical assessment of tax transformations in the activities of agricultural enterprises of Ukraine.***

Methods. ***The methodological basis of the study includes an economic and legal analysis of tax legislation provisions, which was used to assess changes in the regulation of taxation of agricultural enterprises under martial law; systematization of regulatory provisions – to generalize the existing tax regimes and instruments of their administration; inductive and deductive approaches – to identify the relationship between tax innovations and the financial performance of enterprises; as well as the generalization of results to develop practical recommendations for improving tax administration.***

Results. ***The specific features of the functioning of the agricultural taxation system under martial law have been identified. Problems related to the complexity of tax administration, instability of the regulatory environment, technical difficulties in reporting, and limited methodological support for taxpayers have been revealed. The impact of tax innovations on the financial stability of agricultural enterprises has been analyzed, and directions for minimizing the overall tax burden have been outlined.***

Conclusions. ***The necessity of stabilizing tax regulation, simplifying administrative procedures, improving electronic reporting, and increasing the transparency of regulatory requirements for agricultural taxpayers has been substantiated.***

Keywords: ***tax system under martial law, agriculture of Ukraine, agricultural enterprise, electronic reporting, tax innovations, tax administration.***

Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів. Спонсори не брали участі в розробленні дослідження; у зборі, аналізі чи інтерпретації даних; у написанні рукопису; в рішенні про публікацію результатів.

The authors declare no conflicts of interest. The funders had no role in the design of the study; in the collection, analyses or interpretation of data; in the writing of the manuscript; in the decision to publish the results.