

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.12.71](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.71)

УДК 336.226

JEL H20

*I. Р. Мицишин,
м. н. с., відділ регіональної екологічної політики та природокористування,
ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України»
ORCID: 0000-0002-0227-5345*

ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ В УКРАЇНІ

*I. R. Myshchyshyn
Junior Research Fellow
Department of Regional Environmental Policy and Management,
State Institution «Institute for the Regional Research named after M. Dolishniy of the NAS of Ukraine»*

PROBLEMS OF LAND TAXATION IN UKRAINE

В статті опрацьовано нормативно-правове регулювання землекористування в частині його оподаткування, згруповано види платежів, що стягуються до місцевих бюджетів з власників та орендарів землі, подано оцінку єдиному податку в частині оподаткування сільськогосподарських виробників. Вказано на значний обсяг нормативних документів, що постійно змінюються, тим самим спричиняючи нестабільність у нарахуванні та сплаті податків, що стосуються землекористування. На основі аналізу податкових надходжень зведеного бюджету Львівської області за 2017-2018 роки оцінено структуру та динаміку стягнення плати за землю, визначено, що орендна плата з юридичних осіб – землекористувачів формує понад половину усіх надходжень з плати за землю. Запропоновано заходи із вдосконалення оподаткування землекористування в Україні з врахуванням світового досвіду.

The article elaborates the legal regulation of land use in terms of its taxation, groups the types of payments to local budgets from landowners and tenants, and provides an assessment of a single tax in the part of taxation of agricultural producers. Significant amount of constantly changing regulatory documents is indicated, that cause instability in land levying and payment of taxes.

Land payment covers two categories of payments: land tax (it is paid by the owners of land and shares, as well as permanent land users) and rent for state and communal property (the tenant pays the landlord for the usage of the land).

In the world practice, in particular in Ukraine, the land resource and land rent are an important source of replenishment of local budgets. It is the second largest source of local budget revenues after the personal income tax or single tax. Based on the analysis of tax revenues of the consolidated budget of the Lviv region, the structure and dynamics of land levies are estimated, it is determined legal entities lease - land users account for more than half of all land revenue.

Measures to improve land use tax have been proposed, taking into account world experience. Considering the system of land taxation in foreign countries, we can distinguish certain features: land tax is charged separately, sometimes defined as a component of real estate tax or as a

component of several taxes, usually within the real estate tax. In addition, property tax in foreign countries is socially oriented, since many property taxes financed services are intended for property owners, there is a direct link between taxpayers and those who benefit from it. It is also advisable for the companies of the group with the largest land area and income (agro holdings) to keep full accounting and tax reporting and to be taxed on a general basis. Introduce land tax for monopoly land use.

In order to improve the efficiency of land use, it is necessary to develop a methodology, which could be used to study the agro-ecological status of agricultural lands. Furthermore, there is a need to introduce a minimum lease term of arable land and perennial plantations - 20 years, which will create the preconditions for stable lease relationship and ensure a responsible attitude of tenants. Moreover, it is proposed to tax all agricultural producers with a single land tax, the rate of which must be differentiated according to the conditions of production.

Ключові слова: *землекористування; земельний податок; орендна плата за землю; єдиний податок з сільськогосподарських виробників; агрохолдинги.*

Keywords: *land use; land tax; land rent; single agricultural tax; agro holdings.*

Постановка проблеми. Земельні відносини в Україні регулюються Конституцією, Земельним кодексом України, Цивільним кодексом та Конституцією України, Законами України. Доволі громіздкий обсяг нормативно-правового регулювання постійно змінюється, спричиняючи нестабільність у сфері землекористування та його оподаткування.

У 2019 році новим урядом анонсується реформи у земельній сфері, пов'язані з відкриттям ринку землі. Такі дії піднімають значний суспільний резонанс в цілому та привертають увагу до оподаткування землі зокрема. В той же час, варто відзначити, що проблеми оподаткування землекористування ніколи не були в центрі уваги вітчизняної податкової нормотворчості.

Сутність податкового регулювання як інституційного фактору ефективності сільськогосподарського виробництва визначається як система заходів непрямого впливу на діяльність сільськогосподарських товаровиробників через зміну видів податків, податкових ставок і об'єктів оподаткування, а також надання податкових пільг із метою підвищення рівня отриманого ними доходу в розрахунку на одиницю використаних ресурсів (або витрат).

За допомогою податкового механізму держава в сільському господарстві покликана забезпечувати ефективне регулювання операцій із земельними ділянками, раціональне землекористування та зростання надходжень до бюджету. Проте недосконалість нормативно-правової бази, виражений фіскальний характер, недостатнє використання податкового елемента в стимулюванні розширення виробництва та інвестиційної активності унеможливають повноцінне та ефективне виконання завдань покладених на податкову систему.

Аналіз останніх досліджень. Законодавче регулювання земельних відносин та їх оподаткування здійснено в ряді кодексів та окремих законів [1-3], характеристику земельного оподаткування можна зустріти у спеціалізованих щорічниках Комітету статистики [9], звітах обласної ради [8] в працях таких науковців як Левицька С.О., Лекарь С.І, Стець Н.В., Терентьева О.К. [4-7].

Мета статті. Сформулювати теоретико-прикладні основи оподаткування землекористування та напрями його вдосконалення з врахуванням особливостей земельного оподаткування в Україні та за кордоном.

Вклад матеріалу. На сьогоднішній день діє наступний порядок розмежування та оподаткування земельних ділянок. Зокрема, Земельним кодексом встановлено, що до розмежування земель державної і комунальної власності повноваження щодо розпорядження землями в межах населених пунктів, крім земель, переданих у приватну власність, здійснюють відповідні сільські, селищні, міські ради, а за межами населених пунктів - відповідні органи виконавчої влади.

Громадяни та юридичні особи набувають права власності та права користування земельними ділянками із земель державної або комунальної власності за рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування в межах їх повноважень (ст. 116 Земельного кодексу України).

Відповідно до ст. 144 Конституції України органи місцевого самоврядування в межах повноважень, визначених законом, приймають рішення, які є обов'язковими до виконання на відповідній території. При цьому такі рішення з мотивів їх невідповідності Конституції чи законам України зупиняються у встановленому законом порядку з одночасним зверненням до суду.

Разом з тим, визнання незаконним правового акту органу місцевого самоврядування здійснюється судом. Права постійного користування земельною ділянкою із земель державної та комунальної власності набувають лише підприємства, установи та організації, що належать до державної або комунальної власності.

Право власності та право постійного користування на земельну ділянку виникає після одержання її власником або користувачем документа (державного акту), що посвідчує право власності чи право постійного користування земельною ділянкою, та його держреєстрації.

Право на оренду земельної ділянки виникає після укладення договору оренди і його держреєстрації. При цьому приступати до використання земельної ділянки до встановлення її меж у натурі (на місцевості), одержання документа, що посвідчує право на неї, та держреєстрації забороняється.

Законодавством встановлено, що використання землі в Україні є платним. Об'єктом плати за землю є земельна ділянка, яка перебуває у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди. Власники землі та землекористувачі, крім орендарів, сплачують земельний податок. За земельні ділянки, надані в оренду, справляється орендна плата. Відповідно до законодавства підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, який згідно зі ст. 193 Земельного кодексу України встановлює процедуру визначення факту виникнення або припинення права власності і права користування земельними ділянками і ведеться землевпорядними органами.

Відповідно до Податкового кодексу України землекористування в Україні є платним і має за мету формування ресурсів для фінансування:

- заходів із раціонального використання й охорони землі, підвищення родючості ґрунтів;
- відшкодування власникам землі й землекористувачам витрат, які пов'язані з веденням господарства на землях гіршої якості;
- розвитку інфраструктури населених пунктів.

Плата за землю охоплює дві категорії платежів (ст. 14.1 Податкового кодексу):

1. Земельний податок. Його сплачують власники земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також постійні землекористувачі.

2. Орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності. Її орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

У світовій практиці, зокрема. в Україні землересурсна сфера й орендна плата за землю є важливим джерелом наповнення місцевих бюджетів (другим за обсягом джерелом надходжень до місцевого бюджету після податку на доходи фізичних осіб чи єдиного податку). Так, для прикладу, в доходах зведеного бюджету Львівської області плата за землю у 2017 році становить 970 млн грн (Див. Табл. 1).

Таблиця 1.
Доходи та видатки зведеного бюджету Львівської області

Показники	2010	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<i>млн.грн</i>							
Доходи – усього	8711,8	12268,0	13645,7	18853,1	23955,7	33064,2	43548,8
Податкові надходження	2783,9	3946,2	4222,8	5334,6	8662,3	11667,1	12961,3
у тому числі							
плата за землю	250,9	348,1	373,5	–	–	970,7	1024,4
<i>у % до підсумку</i>							
Доходи - усього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Податкові надходження	32,0	32,2	30,9	28,3	36,2	35,3	29,8
у тому числі							
плата за землю	2,9	2,8	2,7	–	–	2,9	2,4

Побудовано на основі[9]

В структурі доходів зведеного бюджету плата за землю становить лише 2,9 % станом на 2017 рік – це пов'язано з тим, що податкові надходження, до яких входить плата за землю, становлять лише третину доходів. В 2018 році частка податкових надходжень зменшилась до 29,8%, що відобразилось і на частці надходжень від плати за землю – до 2,4%. Однак, у порівнянні з усіма податковими надходженнями (11667 млн. грн), плата за землю з врахуванням єдиного податку з сільськогосподарських виробників у 2017 році становила понад 1031,9 млн. грн. (Табл.2). У 2018 році - це вже 1136 млн. грн.

Важливе значення має структура надходжень плати за землю. Як бачимо, основну масу надходжень формує орендна плата за землю від юридичних осіб, наступне джерело – земельний податок з юридичних осіб. Єдиний податок зі сільськогосподарських виробників не відіграє суттєвої ролі у наповненні бюджету області у 2017 році і становить половину тих надходжень, що генеруються фізичними особами за рахунок земельного податку та орендної плати землекористувачів. У 2018 році частка надходжень від цього податку у структурі земельних платежів зростає майже до 10 %, а у абсолютному вираженні – до 111,6 млн. грн. Тому, на нашу думку, варто розглянути особливості функціонування такого податку.

Таблиця 2.
Деталізація податкових надходжень по платі за землю та єдиному податку до зведеного бюджету
Львівської області у 2017-2018 рр.

Надходження по платі за землю	2017				2018			
	Затверджено, млн. грн.	Виконано, млн. грн.	Виконання, %	Структура виконання, %	Затверджено, млн. грн.	Виконано, млн. грн.	Виконання, %	Структура виконання, %
Земельний податок з юридичних осіб	300,3	319,1	106,3	30,9	318,8	293,7	92,1	25,9
Орендна плата з юридичних осіб	494,9	542,7	109,7	52,6	579,8	615,6	106,2	54,2
Земельний податок з фізичних осіб	29,0	34,1	117,5	3,3	37,8	39,9	105,4	3,5
Орендна плата з фізичних осіб	77,0	74,7	97,0	7,2	79,5	75,2	94,6	6,6
Єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників	49,4	61,3	123,9	5,9	67,9	75,7	111,6	9,8
Всього	901,3	1031,9	114,5	100,0	1083,8	1136	104,8	100,0

Побудовано на основі[8]

До 2016 року більша частина сільськогосподарських угідь в Україні оподатковувалась фіксованим сільськогосподарським податком (ФСП), відповідно до якого платники ФСП звільнялись від сплати земельного податку. Розмір фіксованого сільськогосподарського податку теж визначався, виходячи з нормативної грошової оцінки одного гектара сільськогосподарських угідь. Відповідно до реформи податкового законодавства в 2016 році ФСП трансформовано в єдиний податок для сільськогосподарських товаровиробників, шляхом введення окремої (четвертої) групи платників.

Аналіз єдиного податку IV групи вказує на схожість із ФСП. Так, наприклад, оподатковуватись єдиним податком IV групи можуть сільськогосподарські підприємства, що мають частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній (звітний) рік рівну або більше 75%. Схожим залишився і порядок нарахування та строки сплати податку. Разом із тим, дещо змінилась база оподаткування.

Базою оподаткування єдиного податку 4-ої групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь. Нормативна грошова оцінка підлягає індексації за правилами, встановленими для земельного податку з урахуванням коефіцієнта індексації. Відповідно до змін податкового законодавства з 01.01.2017 р., при визначенні величини коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь застосовується індекс споживчих цін: за 2015 рік у розмірі 100 відсотків, за 2016 рік - 112,4 відсотка. Ставки єдиного податку 4 групи у 2017 році, в порівнянні з попереднім роком було збільшено в середньому на 17%, а саме:

- рілля, сінокоси, пасовища – 0,95 (у 2016 році – 0,81);
- рілля, сінокоси, пасовища, розташовані у гірських зонах і на поліських територіях – 0,57 (у 2016 році – 0,49);
- багаторічні насадження – 0,57 (у 2016 році – 0,49);
- багаторічні насадження, розташовані у гірських зонах і на поліських територіях – 0,19 (у 2016 році – 0,16);
- землі водного фонду – 2,43 (без змін);
- сільськогосподарські угіддя, які знаходяться в умовах закритого ґрунту – 6,33 (у 2016 році – 5,4).

Отже, для платників єдиного податку четвертої групи у порівнянні із ФСП, ставки за сільськогосподарські угіддя збільшились утричі, а в сукупності зі зміною бази оподаткування, податкове навантаження зросло більш, ніж у десять разів.

Ряд авторів вважає, що єдиний податок IV групи як спрощений режим оподаткування земель сільськогосподарського призначення більш обтяжливий, ніж ФСП в економічному плані, не виконує покладені на нього функції, отож, потребує оперативного перегляду. Крім того, податковий компонент регулювання економічного обігу земель має застосовуватись як мотиваційний фактор раціонального, ефективного землекористування, розширення виробництва та сприяння залучення інвестицій у сільське господарство.

В Україні законом встановлено нижній рівень орендної плати в розмірі 3% від нормативної грошової оцінки ділянки, який значно відстає від показників розвинених країн Європи. Зокрема, у Швеції вона становить 5–8% від кадастрової вартості ділянки.

При цьому, у 2018 р. в Україні сільськогосподарську діяльність здійснювало 129 агрохолдингових формувань із землекористуванням 4 тис. га і більше (у Західній Європі користувач 2-3 тис. га вважається латифундистом). За рахунок низьких ставок податків та величини орендної плати агрохолдингові формування зайняли великі площі земель. Як наслідок зазначеного – розвиток монополізації, загострення соціальних проблем на селі через неспроможність дрібних фермерів конкурувати з продукцією, що виробляють

агрохолдинги, поглиблення дисбалансу галузевої структури сільськогосподарського виробництва і нерационального використання землі.

В Україні агрохолдингові формування сьогодні контролюють близько 8,7 млн. га, тобто 21,0% сільськогосподарських угідь країни, у тому числі 42,6% угідь, які обробляють сільськогосподарські підприємства. У п'яти областях (Донецькій, Кіровоградській, Полтавській, Хмельницькій і Черкаській) агрохолдинги є орендарями від 25% і більше усіх земель сільськогосподарського призначення, що звужує життєвий простір діяльності не тільки сільськогосподарських підприємств, але і фермерських, особистих селянських та інших господарств населення.

Водночас за кордоном, зокрема в Японії, Канаді та деяких інших розвинутих країнах функціонують земельні платежі, що обмежують монополізацію сільськогосподарських угідь.

З огляду на викладене, на нашу думку, в Україні також назріла потреба запровадження в складі плати за землю податку за монополізоване використання угідь. Податок за монополізоване використання угідь мають сплачувати фізичні та юридичні особи, які впродовж року користуються земельними угіддями загальною площею понад 4000 га в розрахунку на одну особу. Ця складова земельного податку повинна обмежувати монополізацію землі, ставки зазначеного податку мають бути порівняно високими (на порядок вищими від ставок податку за землю). На нашу думку, слід запровадити прогресивну шкалу ставок цього податку, що має напряму залежати від площі угідь, які монополізовані.

Ключовим недоліком земельного податку, який слід вирішувати через податкові важелі регулювання, залишається відсутність зв'язку між розмірами земельного податку з гектара угідь та фактичною величиною рентних доходів від землекористування, що зумовлює низькі ставки земельного податку і, своєю чергою, не дозволяє сформувати надійне джерело фінансування землеохоронних заходів.

Отже, перелічені проблеми земельного оподаткування та недоліки фіскальних важелів державного регулювання розвитку земельних відносин потребують негайного та ефективного вирішення, що цілком можливо шляхом вдосконалення порядку справляння плати за землю, вдосконалення її адміністрування та впорядкування пільг щодо її сплати, отримання додаткових надходжень. Зазначені заходи сприятимуть збалансованості місцевих бюджетів[6].

Розглядаючи систему земельного оподаткування в зарубіжних країнах можна виділити певні особливості: земельний податок справляється окремо, іноді визначається як складова податку на нерухомість або як складова декількох податків, за звичай у межах податку на нерухомість. Крім того, податок на нерухомість у зарубіжних країнах має соціальну спрямованість, оскільки чимало послуг, які фінансуються за рахунок майнового податку, призначаються для власників майна, тобто існує прямий зв'язок між тими, хто платить податок, і тими, хто одержує користь від цього [7].

Дослідивши міжнародну практику оподаткування нерухомості, зокрема землі, зазначимо, що існує різний підхід до надання пільг. В одних країнах пільги надаються об'єктам нерухомості, а не платникам податків, в інших – поєднання одного та іншого методів. Пільги можуть бути безстроковими або тимчасовими, а деколи надаються за специфічними особливостями будівель.

Слід відмітити, що кількість наданих пільг платникам земельного податку зростає з року в рік. У загальній сумі податкових пільг у 2018 році плата за землю посідала третє місце.

Земельне оподаткування зарубіжних країн ґрунтується на земельному рентному доході як базі оподаткування платою за землю, додаткового доходу, зумовленого кращими умовами господарювання.

Висновки. На сучасному етапі податкового регулювання необхідно надавати найбільшого значення стимулюючій функції та функції перерозподілу системи оподаткування сільськогосподарських підприємств.

З метою підвищення ефективності землекористування, на нашу думку, необхідно:

- розробити методику, за якою можна було проводити дослідження агроекологічного стану земель сільськогосподарського призначення. Наприклад, увести обов'язковий, регулярний лабораторний аналіз якості ґрунтів на основі державних стандартів із відображенням інформації про родючість ґрунтів, їх агроекологічного стану в еколого-агрохімічному паспорті поля. За неналежне використання земель, що призвело до ґрунтової деградації, пропонується ввести вагомий штраф;

- у питаннях орендних відносин: ввести мінімальний термін оренди ріллі і багаторічних насаджень – 20 років, що створить передумови для формування стійких орендних відносин і забезпечить відповідальне ставлення орендарів;

- всіх сільськогосподарських товаровиробників оподатковувати єдиним земельним податком, ставка якого має диференціюватись в залежності від умов виробництва (що, своєю чергою, регулюються на державному рівні). Наприклад, за умови, коли сільськогосподарський товаровиробник у своїй діяльності використовує енергозберігаючі технології, проводить заходи із охорони та відновлення родючості ґрунтів тощо, для нього мають діяти податкові пільги у вигляді зменшення податкової ставки земельного податку або повного звільнення від оподаткування на деякий термін.

Доцільно також підприємствам групи з найбільшою земельною площею та доходами (агрохолдингам) вести повну бухгалтерську й податкову звітність та оподатковуватись на загальних підставах. Запровадити в складі плати за землю податку за монополізоване використання угідь.

Крім застосування дієвої інформаційної системи контролю за дотриманням сівозмін, результативним напрямом розв'язання перелічених проблем землекористування в Україні є посилення регулювальної функції земельного оподаткування. Здійснити це можна шляхом запровадження спеціальних податків – штрафів за недотримання сівозмін.

Таким чином, подальші дослідження мають бути спрямовані на вирішення означеного кола проблемних питань і розробку методологічної основи для побудови оптимального механізму оподаткування землекористування.

Список використаних джерел.

1. Конституція України [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/paran4208#n4208>.
2. Земельний кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14/paran1847>.
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>.
4. Левицька С.О., Стець Н.В. Методичні та прикладні підходи ефективності землекористування в умовах податкового реформування. Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». 2016. вип. 1(29). С.109.
5. Лекарь С.І. Еволюція плати за землю в Україні та її фіскальна ефективність. Фінанси України. 2010. № 2. С. 58–64.
6. Сич О.А. Податкові інструменти фінансування економічного розвитку постпромислових міст. Вісник ЛДФА, 2014. №26. С.85–91.
7. Терентьєва О. К. Зарубіжний досвід державного регулювання земельного оподаткування. Правовий вісник Української академії банківської справи. 2012. № 2(7). С. 42-45.
8. Звіт про виконання бюджету Львівської області [Електронний ресурс] – Режим доступу : https://loda.gov.ua/zvit_pro_vykonannya_byudzhetu_oblasti
9. Фінанси Львівської області : статистичний збірник / за редакцією С. Зимовіної. Львів. 2018. с.109.

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), “Constitution of Ukraine”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/paran4208#n4208>. (Accessed 4 December 2019).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2002), “Land Code of Ukraine” available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14/paran1847>. (Accessed 4 December 2019).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), “Tax Code of Ukraine”, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>. (Accessed 4 December 2019).
4. Levyts'ka, S. Stets', N. (2016). “Methodological and applied approaches of land use efficiency in conditions of tax reform” *Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu “Ostroz'ka akademiya”*, seriya “Ekonomika” vol. 1 (29). p.109.
5. Lekar', S. (2010), “The evolution of land payments in Ukraine and its fiscal efficiency”, *Finansy Ukrayiny*, vol. 2. pp. 58–64.
6. Sych, O. (2014), “Tax instruments for financing the economic development of post-industrial cities”, *Visnyk LDFA*, vol.26. pp. 85–91.
7. Terent'yeva, O. (2012), “Foreign experience of state regulation of land taxation”, *Pravovyy visnyk Ukrayins'koyi akademiyi bankivs'koyi spravy*, vol. 2(7). pp. 42-45.
8. The official site of Lviv Region Administration (2019), “Lviv Oblast Budget Implementation Report” available at: https://loda.gov.ua/zvit_pro_vykonannya_byudzhetu_oblasti (Accessed 4 December 2019).
9. Zimovina, S. (ed.), (2018), *Finansy L'vivs'koyi oblasti : statystychnyy zbirnyk* [Finance of the Lviv region: statistical collection] Lviv. Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 12.12.2019 р.