

УДК 336. 226. 212. 2

**Сидорович О. Ю.,***кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету,***Рудницька Ю. В.,***магістр з оподаткування Тернопільського національного економічного університету*

## СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

*У статті розглянуто окремі проблеми вітчизняної системи земельного оподаткування, а також окреслено основні напрями до її подальшого вдосконалення.*

**Ключові слова:** *плата за землю, земельний податок, орендна плата, грошова оцінка.*

*В статье рассмотрены отдельные проблемы отечественной системы земельного налогообложения, а также очерчены основные направления для дальнейшего совершенствования.*

**Ключевые слова:** *плата за землю, земельний налог, арендна плата, денежная оценка.*

*In article deals with some problems of the national system of land taxation and also outlines the main directions for further improvement.*

**Keywords:** *payment for land, land tax, rent charge, currency rating.*

**Постановка проблеми.** В процесі розгортання фінансової кризи, і як результат, нестабільного макроекономічного середовища та зростання проблем з наповненням бюджетів особливої актуальності набуває розгляд питання ефективності земельного оподаткування в Україні, адже, як свідчить зарубіжний досвід, воно дає змогу не тільки акумулювати значні фінансові ресурси до бюджетів різних рівнів, а й слугує механізмом стимулювання ефективного використання землі та сприяє більш рівномірному розміщенню продуктивних сил по території країни. На жаль, переваги від справляння цього податку у вітчизняній практиці реалізуються неповною мірою через наявність значної кількості проблем, ключовою з яких є невідповідність механізмів справляння плати за землю сучасним ринковим процесам. Тому вдосконалення системи земельного оподаткування в Україні потребує подальшого дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблема пошуку шляхів удосконалення чинної системи земельного оподаткування в Україні спо-

нукає широке коло дослідників до вивчення різних аспектів цього питання. Так, проблеми функціонування земельного оподаткування в Україні висвітлені у працях таких вітчизняних фахівців, як В. А. Голян, С. І. Лещаря, Л. Д. Тулуша, Т. М. Шульги та ін. Віддаючи належне напрацюванням, здійсненим у галузі теорії та організації земельного оподаткування, слід зауважити, що окремі теоретичні, методологічні та практичні аспекти функціонування цього виду податку є недостатньо розробленими.

**Мета і завдання дослідження.** Метою статті є дослідження фіскальних реалій та виокремлення проблемних аспектів справляння плати за землю в Україні, а також розробка рекомендацій щодо вдосконалення механізму оподаткування землі в сучасних умовах.

**Виклад основного матеріалу.** Плату за землю в Україні було введено в 1992-му році із прийняттям Закону України “Про плату за землю”, який проголосив платність використання землі в Україні та встановив, що названий обов’язковий платіж справляється у вигляді земельного податку або орендної плати за земельні ділянки, що знаходяться в державній або комунальній власності.

Необхідно відзначити, що за період свого існування Закон “Про плату за землю”, зазнавав суттєвих змін, які стосувалися переважно зміни підходів щодо механізмів оподаткування, зміни об’єктів оподаткування, податкових ставок, переліку пільг тощо. Так, протягом 1992-1996 років зміни до нього вносилися переважно законами про державний бюджет на відповідний рік та стосувалися ставок земельного податку – в період гіперінфляції це було абсолютно необхідно й виправдано. Так, у 1993 році ставку податку збільшено в 30 разів, у 1994-му – в 5 разів, у 1995-му – в 20 разів, у 1996-му – в 1,45 рази. Надалі характер поправок змінився: основна їх маса стосується пільг в оподаткуванні. Згідно із підрахунками за період із 1997 р. до 2009 року до Закону внесено 44 зміни й доповнення, 24 з яких стосуються надання або скасування пільг зі сплати земельного податку [6, с. 59].

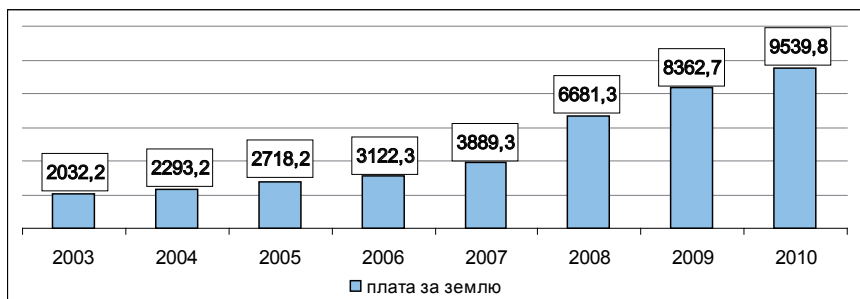


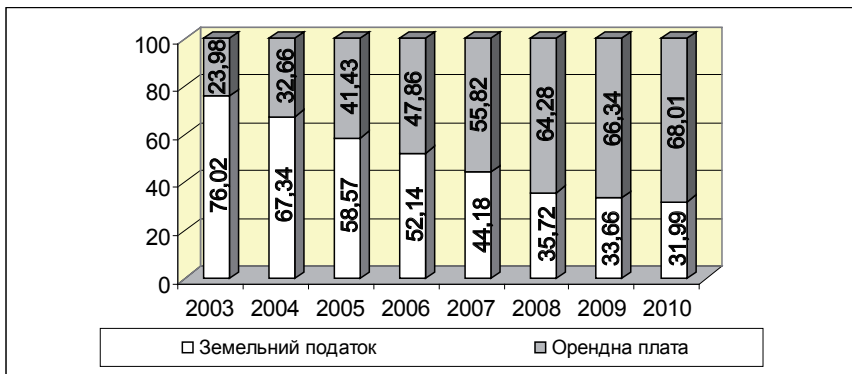
Рис. 1. Динаміка плати за землю в Україні у 2003-2010 рр., млн. грн.

Примітка. Складено авторами за даними [3].

Якщо аналізувати практичні аспекти справляння плати за землю, то слід зазначити, що впродовж останніх років спостерігається позитивна динаміка щодо її надходжень: з 2032,2 млн. грн. у 2003 р. до 9539,8 млн. грн. у 2010 р. (рис. 1).

Такий стан є результатом ефективних дій усіх спеціалізованих державних органів, що були спрямовані на внесення великих земельних площ у базу оподаткування, проведення інвентаризації та розмежування міських земель, збільшення кількості землекористувачів і вдосконалення їхнього обліку, а також індексування вартості землі, ставок земельного податку щодо ділянок, грошова оцінка яких не проведена тощо.

Проаналізуємо фіскальні реалії земельного оподаткування в Україні відповідно до орендної плати та земельного податку (рис. 2).



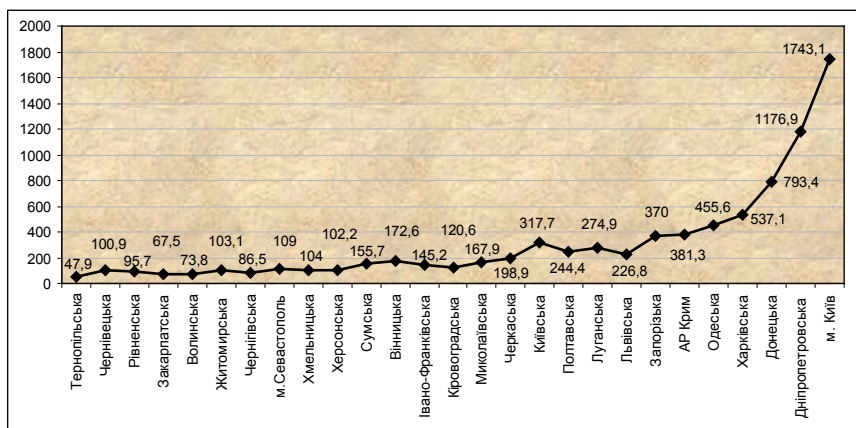
**Рис. 2. Зміни структури плати за землю у 2003-2010 рр., %**

Примітка. Складено авторами за даними [3].

Як видно з рис. 2, структура плати за землю протягом 2003-2010 рр. зазнала певних змін. Якщо у 2003 р. земельний податок становив 76,02% загального обсягу надходжень плати за землю, то у 2010 р. цей показник сягав лише 31,99%. Натомість починаючи з 2007 р. надходження орендної плати, поступово збільшувалися, відповідно і збільшувалася їх частка в надходженнях плати за землю, яка в 2010 р. становила 68,01% (для порівняння у 2003 – 23,98%).

Збільшення частки орендної плати у структурі плати за землю зумовлене, насамперед, проведенням нової нормативної оцінки земель і встановленням більших розмірів ставок орендної плати, а також здійсненням низки заходів, що призвели до покращення рівня адміністрування цього виду надходжень (вдосконалення обліку орендарів земельних ділянок, обліку власників земельних ділянок у земельному кадастрі тощо).

Для виявлення регіональних диспропорцій в надходженні плати за землею розглянемо її територіальний розріз (рис. 3).



**Рис. 3. Характеристика плати за землею у 2009 році у регіональному розрізі, млн. грн.**

Примітка. Складено авторами за даними [2].

Найвищий рівень плати за землею у 2009 році був у м. Києві і становив 1743,1 млн. грн. Це й не дивно, адже висока ліквідність земельних активів, статус адміністративного центру сприяли проведенню грошової оцінки, яка дає можливість стягувати високі ставки плати за землею.

Дещо відстають від столиці за обсягами надходжень плати за землею Дніпропетровська та Донецька області, величина якої в них відповідно становить 1176,9 млн. грн. та 793,4 млн. грн. Це зумовлено тим, що значні площі земель знаходяться під промисловими підприємствами, і це відображається на величині ставок земельного податку та орендної плати (тут нормативи плати значно вищі, ніж у регіонах аграрної орієнтації).

Найнижчий рівень надходжень плати за землею має місце у Тернопільській (47,9 млн. грн.), Закарпатській (67,5 млн. грн.), Волинській (73,8 млн. грн.) та Рівненській (95,7 млн. грн.) областях. Причиною цього є те, що значна частина земель у цих регіонах є землями лісового і водного фонду, які фактично в нашій країні не оподатковуються.

У спектрі аналізу земельного оподаткування вагоме місце посідає встановлення взаємозв'язку між надходженнями плати за землею та їх цільовим використанням. Так, згідно зі ст. 20 Закону України “Про плату за землею”, основною метою використання надходжень від плати за землею є акумуляція коштів, що спрямовуються на ведення земельного кадастру, здійснення землеустрою та моніторингу земель, розвитку інфраструктури

населених пунктів, фінансування заходів з охорони земель, їх раціонального використання, підвищення родючості ґрунтів. Проте аналіз фінансування видатків на здійснення заходів з охорони земель за рахунок плати за землю свідчить про невідповідність задекларованих цілей та реалій вітчизняної економіки (табл. 1).

З табл. 1. можна побачити, що надходження від плати за землю в Україні на початок 2010 р. зросли у порівнянні з початком 2002 р. у 5,1 раза, тоді як здійснення усіх заходів з охорони земель знизилась. Така ситуація свідчить про відсутність взаємозалежності заходів з охорони земель із платою за землю, що мала б стати основним джерелом їх фінансування, а також про високу ймовірність нецільового використання цього обов'язкового платежу.

*Таблиця 1*  
*Динаміка надходжень плати за землю та здійснення заходів з охорони земель в Україні у 2002-2010 рр. (станом на 01. 01)*

<b>Показники</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Будівництво валів, канав, терас, берегоукріплення, км	22,6	14,8	245,9	22,3	15,2	17,3	15,2	12,6	11,3
Будівництво протиерозійних ставків, га	32,3	33,7	31,8	5,2	7,0	1,5	2,0	1,8	0,0
Залуження забрудненої ріллі, га	3510,0	6496,0	16728,8	8566,0	6341,5	8929,9	6212,3	6021,8	3805,9
Плата за землю, млн. грн.	1618,6	1806,3	2032,3	2293,2	2718,2	3122,3	3889,3	6681,4	8362,7

Примітка. Складено авторами за даними [3; 5; 8].

На думку науковців, яку ми поділяємо, така ситуація пов'язана з низкою проблем, що виникли при справлянні вказаного податку і відповідно деструктивно впливають на рівень його стягнення.

Так, на думку Л. Д. Тулуша законодавче відображення функціонування плати за землю в Україні нині значно заплутане. Це створює додаткові незручності як для платників, так і для контролюючих органів [9, с. 30]. В. В. Медведєв та І. В. Пліско як негатив розглядають те, що Законом України "Про плату за землю" не було передбачено ретельної інвентаризації платників податків. Одночасно законом передбачено численні категорії землевласників (юридичних та фізичних осіб), які не сплачують податок взагалі або платять його за заниженими ставками. До того ж Верховна

Рада щорічно призупиняє чинність закону. Точніше, кошти збираються, але використовуються не за призначенням, а на "латання дір" [7, с. 66].

Окрім вищезазначених проблем, варто також відзначити те, що реалізація принципу платності сучасного використання землі в Україні виявила низку недоліків, пов'язаних із соціально-економічним та правовим статусом землі як нерухомості та режимом її оподаткування. Йдеться, про те, що основою встановлення розміру земельного податку (його ставок) для усіх власників та землекористувачів є нормативна грошова оцінка землі, визначення якої здійснюється згідно з методиками. Методики нормативної грошової оцінки земель були затверджені постановами Кабінету Міністрів України у 1995 та 1997 роках як тимчасові. Вони ґрунтуються на нормативних, тобто неринкових показниках прибутковості землі. На той час це була справді єдина доступна інформаційна база оцінки. Але подальше застосування такої оцінки є не виправданим з урахуванням зміни соціально-економічних умов та відповідних показників прибутковості землі. Так, недоліки методики визначення грошової оцінки, наприклад, сільськогосподарських угідь, а отже, і розміру справляння земельного податку в літературі іноді справедливо пов'язують з невідповідністю в окремих районах продуктивності землі та її вартості. Це призводить до того, що податкове навантаження є вищим там, де земля є менш продуктивною, і навпаки [4, с. 432].

Слід також зауважити і те, що вітчизняна система врахування інфляційних процесів в оцінці землі ґрунтується, як відомо, на коефіцієнтах індексації. Останні ж пов'язані не з показниками ринку нерухомості, а із загальним індексом інфляції. Зростання ставки земельного податку на середньорічний індекс інфляції послаблює його стимуляційну функцію, оскільки дохідність господарюючих суб'єктів не підвищується, а вони в той же час вимушені сплачувати більший за розміром земельний податок [10, с. 13].

Система надання пільг щодо сплати земельного податку потребує суттєвого вдосконалення. Аналіз ст. 12 Закону України "Про плату за землю" свідчить, що надання пільг при сплаті земельного податку ґрунтується переважно на суб'єктному принципі, а об'єктний принцип не приймається до уваги (тобто не враховуються властивості об'єкта оподаткування). При такій ситуації фактично ігнорується фактор вартості землі і мають місце випадки, коли це призводить до пільгового оподаткування найбільш привабливих у ринковому відношенні об'єктів нерухомості. Нерідко земельні ділянки формально належать до малопробиткових земель, що безпосередньо впливає на результати їх оцінки як об'єкта оподаткування та в кінцевому підсумку викликає не виправдано значні втрати надходжень до бюджетів. Отже, задекларовані як механізм соціального захисту пільги щодо земельного оподаткування призводять до антисоціальних фактів збагачення окремих землевласників за рахунок нереалізованого потенціалу бюджетних надходжень.

Можна також вказати на те, що стан обліку земель, який існує сьогодні в державі, ведення земельно-кадастрової документації, дані якої є підставою

для нарахування земельного податку, незавершеність інвентаризації земель та часткова відсутність документів на право власності чи користування землею суттєво ускладнює адміністрування плати за землю. В першу чергу це стосується значної кількості самозахватів колишніх земель колективних сільськогосподарських підприємств та радгоспів, які на початку 90-х років внаслідок значних трансформаційних коливань де-факто стали безгоспними. Площі таких земель ніде не обліковуються, не ведуться спостереження за режимом їх використання, не коригується їх економічна, а відповідно, й грошова оцінка. Крім того, складність моніторингу цих земель посилюється у зв'язку з тим, що вони знаходяться дуже часто поза межами населених пунктів і територій, підпорядкованих відповідним сільським радам [1, с. 9-10], тому й не дивно, що наявність усіх вище перерахованих фактів, своєю чергою, призводить до значних втрат місцевих бюджетів від недонадходження коштів у формі земельного податку чи орендної плати.

**Висновки.** Викладене дозволяє стверджувати, що оподаткування землі в Україні до цих пір не стало системою, яка логічно пов'язувала б встановлення бази оподаткування з ефективним бюджетуванням (встановлення ставок оподаткування, розрахунку очікуваних надходжень та їх використання), а також адмініструванням, тобто забезпеченням сплачуваності платежів за землю. Головним негативним наслідком такої ситуації є нестійкість та нестабільність матеріально-фінансової бази місцевого самоврядування.

Подолання комплексу структурних проблем земельного оподаткування, що охарактеризовані вище, становить одну зі складових раціоналізації податкової системи, яка забезпечує підвищення її функціонування. Для цього необхідно звернути увагу на найбільш суттєві напрями вдосконалення оподаткування у цій сфері. Слід відзначити, що прийняття Податкового кодексу України значною мірою уже вирішило низку важливих проблемних питань щодо земельного оподаткування, зокрема: врегульовано питання моменту виникнення податкового зобов'язання зі сплати плати за землю при переході права власності на земельну ділянку, деталізовано **земельні ділянки дорожніх господарств** автомобільних доріг загального користування, за які не сплачується земельний податок; передбачено ставки земельного податку за земельні ділянки за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено тощо.

Однак, незважаючи на це, існують також інші проблемні аспекти, які потребують практичного вирішення:

- з метою пришвидшення процесу інвентаризації земель слід віднести надходження з плати за землю до складу місцевих податків, що, своєю чергою, підвищить зацікавленість органів місцевого самоврядування у точному визначенні податкової бази джерела, а й відповідно і до підвищення ролі плати за землю у формуванні доходів місцевих бюджетів;

- підпорядкувати використання коштів від податкових надходжень за

землю на реалізацію стимулюючої функції оподаткування шляхом спрямування частини надходжень від плати за землю на забезпечення фінансування заходів щодо раціонального використання й охорони земель, відтворення їх продуктивності, споживчих якостей ґрунтів і забезпечити достатній контроль за дотриманням цієї норми;

– створити Єдиний державний земельний кадастр, який дозволить покращити рівень адміністрування плати за землю;

– диференціювати суми податку залежно від продуктивності землі;

– переглянути незмінність, "законсервованість" грошової оцінки земель.

Узагальнюючи наведене, слід наголосити на тому, що прийняття запропонованих змін у частині земельного податку, метою яких є створення надійної законодавчої бази для формування дохідної частини місцевих бюджетів, дозволить удосконалити адміністрування плати за землю та упорядкувати пільги по платі за землю, що дозволить отримати додаткові надходження та сприятиме збалансованості відповідних місцевих бюджетів.

### Література:

1. Голян В. А. Земельне оподаткування у сучасних умовах: інституціональні бар'єри та нові пріоритети / В. А. Голян // Агросвіт. Економіка АПК. – 2008. – № 7. – С. 5-10.

2. Діяльність Державної податкової служби України за 2009 рік: [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2010. – 67 с.

3. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2003-2010 рр. // Офіційний сайт Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. [Електронний ресурс]. – Доступно з: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>.

4. Ковалишин О. Удосконалення оподаткування сільськогосподарських земель / О. Ковалишин, О. Микула, Р. Андрушків // Вісник ЛДАУ. Економіка АПК. – 2004. – № 11 (2). – С. 430–434.

5. Кушнірчук Ю. М. Аналіз фіскальної практики оподаткування власності, ресурсів й капіталу у контексті економічної безпеки України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=153>.

6. Лекарь С. І. Еволюція плати за землю та її фіскальна ефективність / С. І. Лекарь // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 58–64.

7. Медведєв В. В. Грошова оцінка земель / В. В. Медведєв, І. В. Пліско // Вісник аграрної науки. – 2006. – № 11. – С. 63–68.

8. Статистичний щорічник України за 2009 рік / Інформація про здійснення заходів з охорони земель. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://library.oseu.edu.ua/docs/StatS\\_chorichnyk%20Ukrainy%202009.pdf](http://library.oseu.edu.ua/docs/StatS_chorichnyk%20Ukrainy%202009.pdf).

9. Тулуш Л. Д. Економічний зміст плати за землю / Л. Д. Тулуш // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 24–30.

10. Шульга Т. М. Правове регулювання бюджетних доходів, пов'язаних з природокористуванням // Автореф. дис. к. ю. н. – Харків. – 2008. – 21 с.