

ЗЕМЕЛЬНЕ ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРЕТИЧНІ ПОСТУЛАТИ ТА ФІСКАЛЬНІ РЕАЛІЇ В УКРАЇНІ

Анотація. У статті охарактеризовано теоретичні аспекти земельного оподаткування в контексті виконання функцій, проаналізовано стан надходжень земельного податку, виокремлено ряд проблем справляння плати за землю та напрямів їх подолання в Україні.

Ключові слова: земельне оподаткування, місцеві бюджети, плата за землю, рентні платежі.

Annotation. In the article described theoretical aspects of the landed taxation in the context of implementation of functions, the state of receipts of land-tax is analysed, selected the row of problems of correction of pay for earth and directions of their overcoming in Ukraine.

Key words: landed taxation, local budgets, pay for earth, rent payments.

Вступ. Становлення економіки ринкового типу характеризується потребою реформування податків як одного з найважливіших еконо-мічних регуляторів, основи фінансово-кредитного механізму державного регулювання економіки. Податкова система в Україні ще не набула стабільності, а тому ведуться дискусії про напрями її подальшого вдосконалення. Вивчення взаємовідносин власників землі та землекористувачів із бюджетом є актуальним, оскільки дає змогу виявити існуючі недоліки діючої системи оподаткування земельної власності, землекористування, причини виникнення та шляхи їх усунення.

Теоретична концептуалізація та проблематика земельного оподаткування постійно знаходяться в площині наукових досліджень. Серед класиків економічної теорії ґрунтовне вивчення здійснили В.Петті, Ф.Кене, А.Сміт, Д.Рікардо, Д.Мілль, Ф.Нітті, російські дослідники – М.Тургенєв, В.Лебедєв, І.Озеров, П.Гензель, М.Суханов та інші. У плеяді вітчизняних учених, які досліджували питання земельного оподаткування, слід виділити І.Буздалова, В.Вишневського, М.Дем'яненка, Д.Гнатковича, М.Ельдієва, М.Зенца, Е.Крилатих, С.Корюнова, М.Лишанського, В.Масленкову, В.Милосердова, І.Михасюка, К.Панкову, Б.Пасхавера, М.Ратгауза, О.Сагайдака, Д.Полозенка, В.Федосова.

Постановка завдання. Деякі проблемні питання теорії та практики земельного оподаткування вивчені доволі фрагментарно, а тому метою статті є акцентоване дослідження функціональної природи земельного податку, аналіз фіскальних реалій справляння плати за землю в Україні, виокремлення проблемних аспектів вітчизняної практики оподаткування землі та розгляд напрямів її вдосконалення. У процесі дослідження використано методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу (у ході визначення функцій земельного податку), історичний метод (дослідження еволюції земельного оподаткування); статистичні прийоми групування, динамічних порівнянь, графічного зображення (при аналізі вітчизняної практики справляння земельного податку).

Результати. Відзначимо, що відповідно до статті 14 Конституції України земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Проте насправді земля перетворюється в справжнє багатство за умови, коли організовано раціональне її господарське використання. Питання справляння плати за землю тісно пов'язано з обліком земельних ділянок, повнота та правильність ведення якого залежать від органів місцевого самоврядування, органів виконавчої влади та землевпорядних органів.

Особливо актуальною є проблема місця земельного податку в доходах бюджету держави в умовах сьогодення. Немало визнаних авторитетів в сфері економіки та державних фінансів вважають, що ефективні системи оподаткування сучасності повинні будуватися саме на домінуванні рентних платежів. Наприклад, директор Центру вивчення проблем земельної політики Великобританії Фред Харрісон послідовно відстоює ідею превалювання рентних платежів і повного вилучення ренти в дохід держави [1, с.4].

Ідея земельного податку не нова. Багатовікова історія світової цивілізації свідчить, що одним із перших у світі податків на оборону й утримання армії були так звані "датські

гроші”, які були запроваджені в 991 році після вторгнення датчан у Великобританію. За суттю і формою “датські гроші” стали першим земельним податком, тому що стягувалися з усіх британських землевласників та орендарів відповідно до кількості землі, якою володів господар. У стародавній Візантії для землеробів обов’язковими були щорічні казенні податки, які залежали від розмірів використовуваних земель, крім яких стягувалась орендна плата: для землероба – дев’ять снопів, частка ж земледавця – один сніп. У другій половині минулого століття американський економіст Генрі Джордж пропонував усі податки, якими обкладалися сільськогосподарські виробники, замінити на єдиний податок – податок на землю, однак революційна за змістом ідея не була втілена в життя [2, с.113].

Природні ресурси є важливим елементом національного багатства кожної країни й від того, наскільки ефективно вони використовуються, охороняються й відновлюються, залежить національний соціально-економічний розвиток. Так, за оцінками спеціалістів, на території України зосереджено 25 % світових запасів чорноземів. За своїм фізичним, хімічним, агрохімічним і мінералогічним складом серед ґрунто-утворювальних порід український чорнозем вважається найкращим. За даними представництва України в Європейському союзі, у структурі ґрунтового покриву України площа чорноземів становить 60,4 млн. га, з яких 69 % – це сільськогосподарські угіддя, у структурі яких 78 % припадає на рілля [3].

Економічна природа земельного оподаткування реалізується через виконання таких функцій: 1) стимулювання раціонального використання землі (стимулююча функція); 2) вирівнювання умов господарювання для підприємств, що функціонують у різних умовах (регулююча функція); 3) акумулювання коштів на фінансування землеохоронних потреб і розвитку соціальної інфраструктури територіальних громад, яким належать сільськогосподарські угіддя (фіскальна функція).

Земельне оподаткування в сільському господарстві має на меті вилучення до бюджету частини додаткового доходу (ренти), зумовленого кращими умовами господарювання. Причому оподаткування рентних доходів відбувається за усередненими нормативними оцінками – на реальних, а не на особистих засадах, не пов’язується з фінансовим станом, з реальними розмірами доходів, забезпеченості ресурсами, ефективністю їх використання. Економічна необхідність функціонування земельного податку в сільському господарстві зумовлена тим, що з усієї сукупності обов’язкових платежів лише земельне оподаткування здатне виконати досить специфічні для податків функції вирівнювання умов господарювання (створення рівних умов на землях різної якості) та стимулювання раціонального використання землі (підвищення відповідальності землевласників за ефективне використання угідь), а відповідно, і регулювання земельних відносин. Водночас земельне оподаткування в окремих випадках може підміняти прибуткове й таким чином виступати єдиним інструментом прямого оподаткування в галузі.

Податок за землю є механізмом рентних важелів і застосовується до специфічного природного фактора виробництва – землі. З його допомогою перерозподіляється частина чистого доходу, одержана виробниками поза їх затратами й зусиллями, безпосередньо з допомогою земельної ділянки. На нашу думку, податок за землю має визнаватись як податок на нерухоме майно та повинен бути джерелом поповнення місцевого бюджету.

Упродовж останніх років спостерігається стійка позитивна динаміка надходжень плати за землю: з 1,1 млрд. грн. у 1999 році до 3,7 млрд. грн. у 2007 році [5]. Це пояснюється реалізацією заходів, які були спрямовані на включення великих земельних площ у базу оподаткування – проведенням інвентаризації і розмежуванням міських земель, збільшенням кількості землекористувачів і вдосконаленням їх обліку, а також індексуванням вартості землі й підвищенням рівня адміністрування цього податку.

Не зважаючи на зростання земельних платежів, можна спостерігати деяке зменшення їх питомої ваги як у податкових надходженнях (з 4,4 % у 2002 році до 2,5 % у 2007 році) (рис.1), так й у ВВП (з 0,8 % до 0,6 %).



Рис. 1. Питома вага плати за землю в податкових надходженнях і ВВП, %*

*Складено нами за даними ДПА України.

Причиною такого зниження є більш високі темпи росту інших податкових платежів: з 2000 р. до 2007 р. податок на додану вартість і міжнародну торгівлю та зовнішні операції зросли в 6 раз; податок із доходів фізичних осіб і акцизний збір – у 5 раз; податок на прибуток – у 4 рази. Можна зробити висновок, що відсутність грошової оцінки всієї землі України, загальна площа якої становить 60,4 млн. га, є серйозним недоліком земельної реформи й фінансової політики держави.

Крім цього, плата за землю поряд із податком на доходи фізичних осіб залишається одним із головних джерел наповнення місцевих бюджетів. Номінальний обсяг цих надходжень у 2007 році становив 3724,4 млн. грн., що на 601,1 млн. грн., або на 14,9 % більше, ніж за аналогічний період 2006 р. Рівень виконання планів, затверджених місцевими радами на 2007 рік із цього податку, перевищено на 73,9 млн. грн., або 2,4 %.

В Україні плата за землю справляється у формі земельного податку чи орендної плати, які є одним із видів доходів місцевих бюджетів. Проаналізуємо фінансові реалії земельного оподаткування в Україні в розрізі орендної плати та земельного податку й платників податку (табл.1).

Як видно з даних таблиці 1, спостерігається стійка тенденція до зростання плати за землю, що зумовлено поліпшенням рівня адміністрування даного податку, періодичною індексацією грошової оцінки землі та ставок земельного податку щодо ділянок, грошова оцінка яких не проведена. У структурі податку явно домінують платежі підприємств та організацій – юридичних осіб. У той самий час при відносній стабілізації надходжень земельного податку орендна плата зростає більш швидкими темпами й у 2007 році склала 50,8 % всіх надходжень земельного податку.

Поряд із зростанням фінансової значимості земельного оподаткування відзначимо, що невід’ємною складовою земельної реформи є створення виваженої податкової системи в землекористуванні. Відносна прозорість у цій сфері податкової політики держави при більш детальному розгляді не може не виявити всю недосконалість її, яка призводить до росту податкового навантаження на товаровиробників через зростання витрат, які не покриваються прибутками.

Динаміка та структура надходжень земельного податку в Україні в розрізі платників*

ПОКАЗНИК	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Земельний податок, млн. грн.	1544,37	1592,2	1644,1	1833,4
Питома вага в загальних надходженнях, %	67,3	58,6	52,6	49,2
- з юридичних осіб	1453,69	1489,9	1494,5	1605,6
- з фізичних осіб	90,68	102,3	149,6	227,8
Орендна плата, млн. грн.	748,85	1126,0	1478,2	1890,0
Питома вага в загальних надходженнях, %	32,7	41,4	47,4	50,8
- з юридичних осіб	634,18	960,6	1316,1	1587,6
- з фізичних осіб	114,67	165,4	162,1	302,4
Усього, млн. грн.	2293,2	2718,2	3122,3	3723,4

*Складено нами за даними ДПА України.

Особливого значення набувають установлення оптимальних ставок земельного податку, раціональна акумуляція маси податкових платежів у державних і місцевих фондах, їх адекватний розподіл. На нашу думку, уже найближчим часом слід повністю змінити систему використання коштів від плати за землю і забезпечити стабільні й постійні надходження в дохідну частину місцевих бюджетів, а 40 % коштів спрямувати на забезпечення фінансування заходів щодо раціонального використання й охорони земель, відтворення їх продуктивності, споживчих якостей ґрунтів.

Виникає також потреба у відновленні науково обґрунтованих методів визначення ставок земельного податку. У процесі реформування земельних відносин до таких методів належить метод “макроренти” через забезпечення реальних стартових економічних умов відтворення для всіх товаровиробників, стимулювання їх до більш ефективного господарювання, застосування якого відновлює порушене плановою економікою співвідношення між земельною рентою та її формами – нормативною ціною землі, земельним податком, орендною платою.

При справлянні плати за землю здавалося б не повинно існувати можливості ухилення від сплати, оскільки земельну ділянку не можна сховати, і як об’єкт оподаткування вона порівняно легко піддається чіткому обліку. Однак можна констатувати, що стан обліку земель, який існує сьогодні в державі, ведення земельно-кадастрової документації, дані якої є підставою для нарахування земельного податку, незавершення інвентаризації земель, часткова відсутність документів на право власності чи користування землею суттєво ускладнюють порядок обчислення і сплати плати за землю та призводять до втрат місцевих бюджетів. Звернемо увагу на найбільш суттєві напрями вдосконалення земельного оподаткування.

Насамперед варто позбутися неузгодженостей у чинному законодавстві та здійснити невідкладні заходи, що сприятимуть безумовному виконанню відповідних норм законодавства. Зокрема, йдеться про залучення до оподаткування госпрозрахункових організацій охорони здоров’я, культури й освіти, проведення інвентаризації земельних ділянок. Також треба встановити більш-менш об’єктивну грошову оцінку землі, у першу чергу сільськогосподарського призначення, що дуже важливо для визначення необхідних затрат на виробництво землеробської продукції, а також для запобігання спекуляції землею в

процесі її купівлі-продажу, установлення плати за землю при зміні напрямку її цільового використання, визначення розміру земельного податку.

Протягом тривалого історичного періоду рентний чинник практично не брався до уваги, а проблемі приватної власності не приділялося належної уваги ні в наукових дослідженнях, ні в практиці. Зазначене призвело до безгосподарності у використанні земельних ресурсів, зниження родючості ґрунтів і, в результаті, до низької ефективності сільськогосподарського виробництва. Подолання ситуації, що склалася, безпосередньо пов'язане з розвитком різних форм власності на землю, створенням для всіх сільськогосподарських товаровиробників відносно рівних стартових умов ведення господарської діяльності [6, с.34–35].

Поєднання в сучасному земельному законодавстві неузгодженостей і нестабільності ставить під загрозу ефективність оподаткування земельної власності й землекористування. На противагу нестабільності вітчизняного правового поля у сфері земельного оподаткування наведемо інформацію, що в Дубліні (Ірландія) вважається чинним договір оренди земельної ділянки, укладений на дев'ять тисяч років, за умови, що орендар буде сплачувати орендодавцю щорічно орендну плату за землю в сумі 45 ірландських фунтів. До закінчення строку оренди залишається 8762 роки. За весь цей час покоління спадкоємців обох сторін питання про зміну умов договору або про його припинення не порушували [7, с.33]. У цій країні поважно ставляться до закону про сільськогосподарську оренду 1881 року, котрий визначив обов'язкові умови договору оренди землі, серед яких, зокрема, передбачено стійкість термінів оренди, стабільність орендної плати.

Наступним кроком при визначенні земельного податку слід диференціювати його величину залежно від продуктивності землі. Розмір цієї ставки повинен бути досить високим, щоб спонукати землевласників до інтенсивного, високопродуктивного використання землі. При підвищенні родючості землі проти початкового кадастрового рівня внаслідок зусиль землевласників доцільно використовувати податкові пільги, а саме: звільнення на певні періоди від збільшення ставки податку, а при стабілізації продуктивності землі на рівні, що перевищує вихідний, можливе збереження і попередньої податкової ставки для утворення джерела подальшого підвищення її продуктивності. Податкова ставка має виступати в ролі розрахункової бази при визначенні величини орендної плати за землю. Ми підтримуємо позицію В.М.Заяць, що до її складу потрібно включити абсолютну ренту землевласника (орендодавця), розмір якої, очевидно, повинен відповідати середньому проценту за капітал [7, с.36].

Висновки. Особливої гостроти в процесі реформування земельного оподаткування набуло питання підпорядкованості використання коштів від податкових надходжень за землю на реалізацію стимулюючої функції оподаткування. Переважну частину коштів від земельного податку, які надходять до бюджету, необхідно використовувати для подальшого розвитку агропромислового комплексу, зокрема сільського господарства. З коштів від земельного податку доцільно здійснювати платежі на покриття витрат на землеустрій, земельний моніторинг, загальнонаціональні програми боротьби з ерозією ґрунтового покриву й великомасштабну меліорацію земель, а також на забезпечення державних цільових трансфертів.

Узагальнюючи наведене, хочеться наголосити на тому, що усунення вказаних перепон, а також прийняття запропонованих у проекті Податкового кодексу змін у частині плати за землю, метою яких є створення надійної законодавчої бази для формування дохідної частини місцевих бюджетів, дасть змогу вдосконалити адміністрування плати за землю, упорядкувати пільги щодо її сплати, отримати додаткові надходження, а також сприятиме збалансованості відповідних місцевих бюджетів.

1. Харрисон Ф. Налоги снижают стимулы к труду / Ф. Харрисон // Независимая газета. – 2001. – 23 мая. – С. 4.
2. Москаленко А. Земельне оподаткування : історія, методологія, практика / А. Москаленко // Регіональна економіка. – 1999. – № 4. – С. 112–116.
3. <http://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Бодюк Г. В. Методика розрахунку плати за землі населених пунктів / Г. В. Бодюк, Н. В. Хочанівська // Збірник доповідей “Фінансові ринки та інститути”. – Харків : ВД “ІНЖЕК”, 2007. – С. 19–22.
5. <http://www.sta.gov.ua>.

6. Будзилович І. Фактори негативного впливу на правове забезпечення земельної реформи в Україні / І. Будзилович, А. Юрченко // Право України. – 1998. – № 7. – С. 33–37.
7. Заяць В. М. Роль платежів за землю у формуванні місцевих бюджетів / В. М. Заяць // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 32–39.
8. Вишневский В. П. Пути совершенствования недвижимого имущества / В. П. Вишневский, В. Д. Чехина // Налогообложение: проблемы науки и практики-2007 : монография / В. П. Вишневский, В. Д. Чехина. – Х. : ИНЖЭК, 2007. – 208 с.
9. Голян В. А. Плата за землю як фактор забезпечення фінансової самодостатності територіальних громад / В. А. Голян // Матеріали І Міжнар. наук.-практ. конф. [“Формування наукового простору Європи та завдання економічної науки”]. – Тернопіль, 2007. – С. 46–49.

Рецензент:

Крисоватий А.І. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету.