

УДК 336.226.2

**Борзенкова О.Д.**  
*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту  
Одеського інституту фінансів  
Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі*

## ЗЕМЕЛЬНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

## LAND TAXATION IN UKRAINE: ANALYSIS OF CURRENT STATE AND PROSPECTS

### АНОТАЦІЯ

Однією із основних проблем сучасного розвитку місцевого самоврядування в Україні слід визнати незадовільний стан справ у сфері формування місцевих бюджетів. В разі відсутності належної фінансової бази для виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень неможливо говорити про місцеве самоврядування як повноцінне явище. Саме власні фінансові ресурси є запорукою спроможності місцевого самоврядування та основою стратегії розвитку будь-якої території. У статті розглянуто вплив земельного оподаткування на формування доходної бази місцевих бюджетів. Проведено аналіз податкових надходжень місцевих бюджетів за 2010–2014 рр. Виявлено основні проблеми земельного оподаткування.

**Ключові слова:** податок, оподаткування, земельний податок, плата за землю, орендна плата, податкові надходження, місцеві бюджети.

### АННОТАЦИЯ

Одной из основных проблем современного развития местного самоуправления в Украине следует признать неудовлетворительное состояние дел в сфере формирования местных бюджетов. В случае отсутствия необходимой финансовой базы для выполнения органами местного самоуправления своих полномочий невозможно говорить про местное самоуправление как полноценное явление. Именно финансовые ресурсы являются основой местного самоуправления и основной стратегией развития территории. В статье рассмотрено влияние земельного налогообложения на формирование доходной базы местных бюджетов в 2010–2014 гг. Рассмотрены основные проблемы земельного налогообложения.

**Ключевые слова:** налог, налогообложение, земельный налог, плата за землю, арендная плата, налоговые поступления, местные бюджеты.

### ANNOTATION

One of the main problems of current development of local authorities in Ukraine is the poor state of affairs in the field of local budgets. In the case of the absence of adequate financial base for implementation by local authorities of their powers it is impossible to speak about local authorities as a complete phenomenon. These financial resources are the keys to the capacity of local authorities and a basic strategy of the development of any territory. The impact of land taxation on the formation of revenue base of local budgets is considered in the article. The analysis of tax revenues of local budgets for 2010–2014 is carried out. The basic problems of the land taxation are revealed.

**Keywords:** tax, taxation, land tax, land payment, rent, tax revenues, local budgets.

**Постановка проблеми.** У системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників особливе місце належить оподаткуванню землі. За часів існування Радянського Союзу та в перші роки існування самостійної України оподаткування землі здійснювалося через

однойменний податок. У процесі реформування державних та колективних сільськогосподарських підприємств змінилися методологічні підходи до оподаткування землі. Так, із запровадженням фіксованого сільськогосподарського податку, який поглинув земельний, розпочинається процес роздвоєння оподаткування землі. Більша частина сільськогосподарських товаровиробників сплачує земельний податок у складі фіксованого сільськогосподарського податку, а незначна – земельний податок як самостійний. Результатом реформування сільськогосподарських підприємств є поява нових власників землі – селян, які одержали землю у приватну власність шляхом надання їм земельних часток (паїв). Операції з передачі в оренду земельних часток (паїв) та запровадження ринку землі сільськогосподарського призначення значно розширює значення землі як об'єкта в системі оподаткування та надає можливість державі наповнювати державний та місцеві бюджети від володіння, продажу й використання земельних ресурсів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розвитку земельного оподаткування України присвячено праці відомих вітчизняних науковців, а саме П. Гайдуцького, М. Дем'яненко, Д. Дема [6], П. Саблука, В. Синчака та ін. Ними розглядається широке коло питань пошуку підвищення ефективності оподаткування. Запровадження приватної власності на землю та введення в ринок такого товару, як земля зумовлює необхідність методологічних змін в оподаткуванні землі, що вимагає розкриття цієї проблеми з точки зору податкових наслідків у наповненні бюджетів. На думку більшості з них, вітчизняна система державних фінансів потребує глибинних реформ, які сприятимуть започаткуванню низки позитивних тенденцій у цій сфері.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Аналіз наукових публікацій, присвячених дослідженню ефективності земельного оподаткування, дає змогу зробити висновок про переважну увагу науковців до проблем економічної ефективності окремих заходів оподаткування. При цьому об'єкт аналізу обмежується податковими пільгами, рівнем податкового навантаження або структурою

системи оподаткування. Однак недостатньо висвітленими в працях науковців-економістів залишаються питання щодо впливу земельного оподаткування на формування доходної бази місцевих бюджетів.

**Мета статті** полягає у розгляді впливу земельного оподаткування на формування доходної бази місцевих бюджетів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Питання земельного оподаткування знаходяться на межі двох наук: фінансової та науки про земельні відносини. Фінансисти, досліджуючи принципи та особливості функціонування земельного податку в сільському господарстві, детально не розглядають окремі важливі для оподаткування аспекти (зокрема, методика визначення бази оподаткування та її диференціації). Водночас вчені-аграрники при дослідженні питань оцінки землі в цілях оподаткування чи диференціації сум податку недостатньо мірою досліджують принципи земельного оподаткування та його економічну природу [1].

У п. 14.1.147 ст. 14 Податкового кодексу України закріплено, що плата за землю – обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності [2].

Одним з дієвих інструментів впливу держави на земельні правовідносини є плата за землю, яка є також джерелом наповнення місцевих бюджетів України. Цей податок має значні переваги як у фіскальному, так і в регулюючому аспектах:

1. Земельну ділянку неможливо приховати, тому не існує можливості ухилення від її сплати.

2. Земельний податок повністю сплачується землевласниками і не може бути перекладений на будь-якого іншого платника.

3. Земля як об'єкт оподаткування легко піддається точному обліку, що, в свою чергу, створює умови для точного визначення суми податкового зобов'язання на підставі достовірних даних про об'єкт оподаткування за звітний період. Адаже крім грошової оцінки, об'єкт оподаткування має фізичний вимір, що спрощує його облік і визначення суми платежу.

4. При сплаті податку за землю забезпечується стимулювання власників землі та землекористувачів до більш продуктивної праці, оскільки розмір цього платежу залежить лише від розміру земельної ділянки, якою володіє його платник, а не від ефективності її використання.

5. Цей вид платежу як інструмент державного регулювання може сприяти ефективному користуванню землею – основного природного багатства, оскільки її платність змушує землевласника чи землекористувача отримувати дохід від використання земельних ділянок (бо це не призводить до зростання податкових платежів).

6. При цьому ставки плати за землю визначаються за стабільною кадастровою оцінкою земель від її категорії, угідь, груп ґрунтів і переглядаються лише у разі зміни цін та інших причин. Отже, встановлюючи кадастрові диференційовані ставки залежно від якості й місцезнаходження земельної ділянки, держава таким чином здійснює регулювання розподілу капіталу на території країни та її регіонів. Крім того, плата за землю є інструментом регулювання і територіального розміщення продуктивних сил у країні. Так, в індустріально перенасичених регіонах можуть встановлюватися підвищені ставки плати за землю. А для регіонів, які потребують додаткової підтримки з боку держави, навпаки, встановлюється пільгові [1].

У зв'язку з вступом в дію нового бюджетного і податкового законодавства в Україні отримала розвиток ідея запровадження децентралізованої моделі фінансового забезпечення місцевого самоврядування. Здійснення реформи на принципі децентралізації влади в Україні супроводжується передачею значних повноважень та фінансових ресурсів від органів державної влади органам місцевого самоврядування.

Суть реформи на принципі децентралізації:

– утворення виконавчих органів місцевого самоврядування на всіх рівнях: у громаді, районі та області;

– закріплення принципу субсидіарності при розмежуванні повноважень у системі органів місцевого самоврядування та їх виконавчих органів різних рівнів;

– органи місцевого самоврядування різних рівнів – громади, району, області – отримують повноваження, які найбільш ефективно виконувати саме на цьому рівні, а під повноваження отримують необхідні фінансові, матеріальні та інші ресурси під їхню власну відповідальність [3].

У грудні 2014 р. в країні відбулася фінансова децентралізація. Завдяки цьому у 2015 р. місцеві бюджети стали профіцитними та вже отримали 21 млрд. грн. доходу за перший квартал 2015 р. У більш віддаленій перспективі доходи місцевих бюджетів мають зрости у два-три рази. Для ефективного впровадження реформи на місцях Мінрегіоном були створені Офіси з реформи децентралізації. Їхня мета – запустити дію реформи у регіонах та допомогти в цьому місцевим громадам [4].

Податкові надходження є другим за обсягом надходження доходів до місцевих бюджетів. Їх питома вага в середньому коливається на рівні 40%, що свідчить про фіскальну спрямованість наповнення доходної частини місцевих бюджетів. Більш детально структуру податкових надходжень в розрізі найбільш важливих податків показано на рис. 1.

Виходячи із різноманітності форм господарювання та відносин власності, земля може виступати з різних сторін – як об'єкт та база оподаткування. Так, якщо земля використо-

вугється власником для ведення присадибного господарства, вона оподатковується земельним податком [6, с. 370].

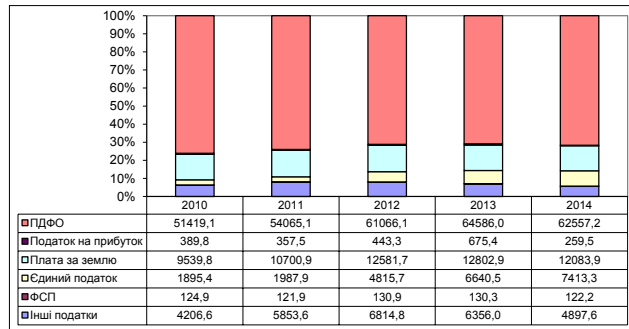


Рис. 1. Структура податкових надходжень місцевих бюджетів України за 2010–2014 рр., млн. грн. [5]

Плата за землю є вагомим джерелом доходів місцевих бюджетів [5], її питома вага у структурі доходів має стабільну тенденцію. Вона є другим за обсягом джерелом надходжень доходів після податку на доходи фізичних осіб.

Надходження плати за землю до загального фонду місцевих бюджетів України у 2014 р. становлять 12 083,9 млн. грн. Порівняно з 2012 р. надходження зменшилися на 719 млн. грн., або на 5,6% (табл. 1).

Позитивна динаміка, що спостерігалась до 2013 р., пояснюється підвищенням ставок земельного податку за земельні ділянки, грошова оцінка яких не проведена, та зростанням нормативної грошової оцінки землі внаслідок впливу інфляційних процесів.

Крім того, у 2012 р. було зафіксовано доволі значне зростання номінальних надходжень від усіх складових плати за землю, а найбільше (понад удвічі) – від надходжень орендної плати з юридичних осіб.

Такі значні прирости були пов'язані, зокрема, з введенням обмежень щодо надання пільг з плати за землю, скасування низки пільг для певних категорій платників та збільшення ставки земельного податку для окремих земельних ділянок.

Річний план з надходжень податку виконано лише на 86,3% [5]. Відсутність позитивної динаміки зміни темпів приросту надходжень із цього джерела свідчать про необхідність перегляду підходів до визначення бази оподаткування земельним податком.

Ситуація з сумою надходжень плати за землю у 2014 р. пояснюється насамперед складною соціально-політичною ситуацією в країні.

Питома вага плати за землю у доходах загального фонду місцевих бюджетів поступово зменшилась від 12,50% у 2012 р. та становила 12,0 % у 2014 р. (рис. 2).

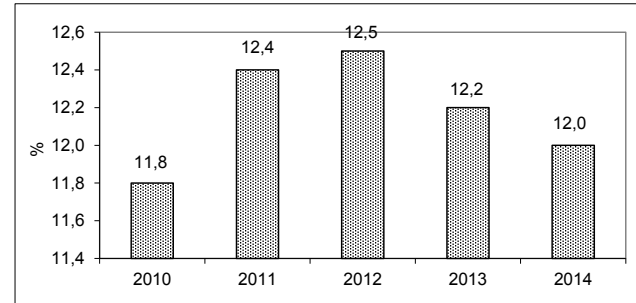


Рис. 2. Динаміка питомої ваги надходжень плати за землю в доходах загального фонду місцевих бюджетів в 2010–2014 рр., %

Це пов'язано як і з збільшенням суми доходів місцевих бюджетів, так і зі зменшенням обсягу надходження плати за землю у 2014 р. Найкращою є ситуація у 2012 р., що тільки підтверджує факт збільшення обсягу надходжень до місцевих бюджетів порівняно з іншими роками [7].

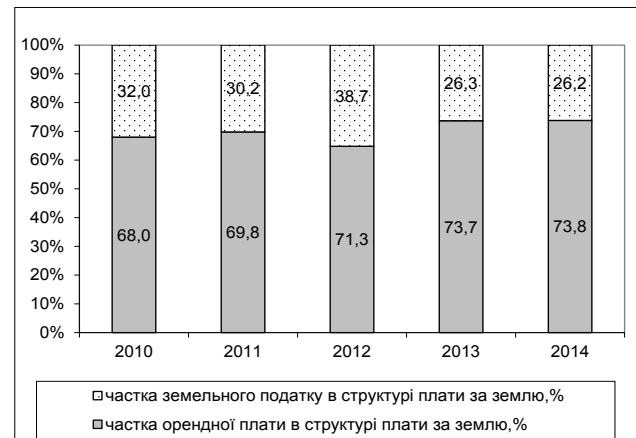


Рис. 3. Динаміка структури плати за землю у 2010–2014 рр., %

У структурі плати за землю щорічно відбуваються зміни за рахунок більш динамічного нарощування номінальних надходжень оренд-

Таблиця 1

Динаміка надходжень плати за землю до загального фонду місцевих бюджетів України в 2010–2014 рр.

Рік	Плата за землю, млн. грн.	Частка плати за землю в доходах місцевих бюджетів, %	Частка земельного податку в структурі плати за землю, %	Частка орендної плати в структурі плати за землю, %
2010	9539,9	11,8	32,0	68,0
2011	10700,9	12,4	30,2	69,8
2012	12581,7	12,5	28,7	71,3
2013	12802,9	12,2	26,3	73,7
2014	12083,9	12,0	26,2	73,8

ної плати та повільнішого зростання надходжень земельного податку (рис. 3). Така динаміка відображає поступове підвищення ставок орендної плати на тлі незмінності принципів щодо справляння земельного податку [8].

У 2014 р. продовжилася тенденція до збільшення частки орендної плати за земельні ділянки із одночасним зменшенням земельного податку. Це пояснюється тим, що ставки орендної плати не переглядаються у бік збільшення, водночас ставки земельного податку є фіксованими.

Позитивна динаміка надходжень плати за землю обумовлюється також і збільшенням кількості земель, де проведена грошова оцінка землі. Надходження коштів від плати за землю після проведення грошової оцінки земель населених пунктів, за підрахунками фахівців, збільшується, як правило, на 25–30%.

Слід зазначити, що основна сума надходжень плати за землю припадає саме на бюджети населених пунктів, хоча площа земель населених пунктів становить близько 12%.

Проведення робіт з нормативної грошової оцінки земель сприяє наповненню бюджетів за рахунок плати за землю. Так, значні обсяги робіт, які виконали землевпорядники у 2010–2011 рр., дали в результаті приріст надходжень у майже 2 млрд. грн. у 2013 р., що значно перевищило найоптимістичніші наші прогнози [8].

Враховуючи це, коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення, розрахований відповідно до п. 289.2 ст. 289 Податкового кодексу України, станом на 1 січня 2015 р. становить 1,249 [5]. Це означає, що база оподаткування земельним податком та орендною платою за земельні ділянки державної та комунальної власності у 2015 р. в порівнянні з 2014 р. зросла на 25% [9].

Аналізуючи динаміку надходження плати за землю до бюджету міста, можна зробити висновок про щорічне зростання обсягів цього податку (рис. 4).

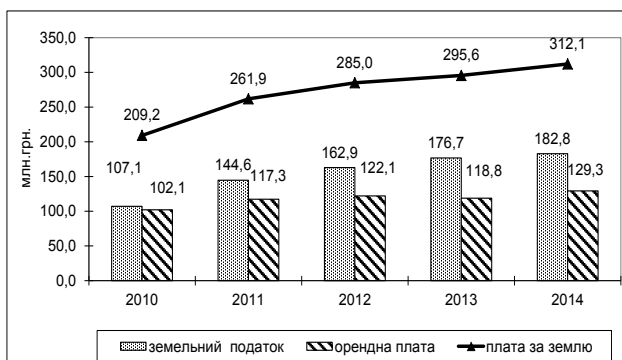


Рис. 4. Динаміка надходження плати за землю до бюджету м. Одеса за 2010–2014 рр., млн. грн.

У структурі плати за землю бюджету міста спостерігається щорічне переважання земельного податку над орендною платою, це свідчить про те, що більшу кількість податку сплачують до бюджету землекористувачі та власники земельних ділянок (рис. 4).

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 та сплати плати за землю і призводять до втрат місцевих бюджетів.

З уведенням в дію нового законодавства плата за землю увійшла в склад податку на майно і відноситься тепер до місцевих податків, а не загальнодержавних, як було раніше. Це надало органам місцевого самоврядування дещо більше свободи. Встановлення як ставок земельного податку, так і нормативної грошової оцінки передано до повноважень місцевих рад. Місцеві ради зобов'язані щорічно встановлювати як ставки податку на землі, пільг по ньому, так і нормативну грошову оцінку земельних ділянок, що перебувають на території населених пунктів [10].

Питання встановлення та застосування ставок земельного податку викликало неабиякий резонанс не лише серед платників податків та громадськості, а й у органів місцевого самоврядування, адже в новій редакції Податкового кодексу України статті, які визначали окремі ставки податку, виключені, а відповідні рішення місцевими радами не приймалися [11].

Особливу роль земельне оподаткування відіграє в аспекті вирішення питань дефіциту місцевих бюджетів. В багатьох зарубіжних країнах цю роль виконують податки на нерухоме майно. Країни з перехідною економікою зацікавлені у запровадженні на своїх територіях цього податку, оскільки він є одним із важелів отримання державою вигоди. Податок запроваджується органами місцевого самоврядування для отримання коштів для оплати послуг, які ними надаються. Використання податку на майно для фінансування державних послуг на місцях забезпечує взаємозв'язок між сплаченими податками і одержаними благами, що є важливим принципом організації ефективної системи оподаткування. Розширення бази дозволяє громадянам брати участь у фінансуванні тих послуг, які вони отримують від місцевих органів влади. І це є не лише свідченням їхньої готовності сплачувати за спожиті послуги, але й допомагає їм біль-



шою мірою відчуті себе повноправними громадянами своєї країни. Зазначимо, що у цьому сенсі правове регулювання оподаткування як один з основних засобів державного впливу на суспільні відносини здійснюється з метою впорядкування їх в інтересах людини, суспільства і держави.

**Висновки.** Реформування земельних відносин має позитивні податкові наслідки для держави, оскільки значно розширює податкову базу операцій, які мають відношення до володіння, використання та продажу земельних ділянок. З іншої сторони, потребує подальшого дослідження механізм оподаткування орендованих земельних паїв агрохолдингами. Рівень податкових надходжень і податковий потенціал суттєво впливають на формування доходної бази місцевих бюджетів, що значно розширює можливості місцевого самоврядування адміністративно-територіальних одиниць і веде до фінансовій децентралізації.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сідельникова Л.П. Податкова система : [навч. посіб.] / Н.М. Костіна, Л.П. Сідельникова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pidruchniki.ws>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/275517>.
3. Децентралізація. Реформи в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reforms.in.ua/index.php?pageid=decentralization>.
4. Рішення Одеської міської ради «Про бюджет міста Одеси на відповідний рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.odessa.ua/ru/acts/council/57565/>.
5. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2010–2014 рр. / Державна казначейська служба [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.
6. Дема Д.І. Податкові наслідки реформування земельних відносин / Д.І. Дема, Ю.Ю. Сус, В.М. Трокоз // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2011. – № 2(2). – С. 369–375 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vzhnau\\_2011\\_2\(2\)\\_44.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vzhnau_2011_2(2)_44.pdf).
7. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2014 р. / Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua/news/429/130434/>.
8. Визначено коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель за 2014 р. / Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/180560.html>.
9. Спроцентам про зміни у 2015 р. Територіальні органи ДФС у Черкаській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ck.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/178427.html>.
10. Полюх М.М. Проблеми земельного оподаткування в Україні / М.М. Полюх [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=73676>.
11. Податок на землю: які ставки правильно застосувати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.dtki.ua>.