



і бази оподаткування, а також які не впливають на збільшення договірної ціни (знижки з ціни у вигляді дисконту тощо). Указані пропозиції пов'язані з урахуванням у вітчизняному законодавстві положень статей 78 та 79 глави 2 Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість;

б) внесення змін до абзацу 10 пункту 189.3 статті 189 ПК України з метою розширення критеріїв, що дають змогу класифікувати транспортний засіб як новий. Зокрема, урахування, крім пробігу (що виражається в кілометрах для механічних (наземних) транспортних засобів та годинах для літальних апаратів та суден), періоду, що минув від дати введення в експлуатацію;

3) можливість прийняття рішення компетентними органами державної влади щодо реформування правових засад застосування спеціальних режимів ПДВ, у тому числі й для суб'єктів сільськогосподарської діяльності, створює підстави для перегляду положень не тільки вітчизняного податкового законодавства, але й інших галузей права. Насамперед перегляду потребуватимуть положення Господарського кодексу України в контексті використання нових підходів у класифікації підприємств, що повинні відповідати главі 1 та главі 2 розділу

VII Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС та Рекомендаціям Комісії 96/280/ЄС «Про визначення малих та середніх підприємств» від 03.04.1996 р. Мається на увазі використання для цілей оподаткування не розміру річного доходу підприємства або виручки, як запропоновано в Концепції, а річного обороту.

Список використаної літератури

1. Commission Recommendation 96/280/EC of 3 April 1996 concerning the definition of small and medium-sized enterprises [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu>.
2. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu>.
3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=246581344&cat_id=223223535.
4. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
5. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk>.

Стаття надійшла до редакції 09.06.2014 р.

УДК 347.73

М. В. Трубіна,

науковий співробітник НДІ фінансового права

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ: ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

У статті досліджено зарубіжну практику проведення оцінки земель сільськогосподарського призначення. Розкрито особливості визначення економічної оцінки сільськогосподарських земель з метою встановлення необхідного порядку її проведення.

В статье исследована зарубежная практика проведения оценки земель сельскохозяйственного назначения. Раскрыты особенности определения экономической оценки сельскохозяйственных земель с целью установления необходимого порядка ее проведения.

The author has found that Ukraine's transition to a market economy has led to a transformation of the whole system of land relations. Understanding the whole significance of the changes requires an integrated approach to address the problems of establishing the price of land as an important prerequisite for fair taxation. The article noted that in the developed countries payment for land is an effective tool for sustainable land management, the topic of research devoted many domestic and foreign scholars and practitioners.

The article states that in a dynamic development economy value of real estate is constantly changing, so to ensure fairness and understanding of the system of taxation of land, including agricultural land, it is necessary that the tax base is the actual value of the property. Actual cost as the tax base ensures stability of the relationship between the magnitude of value, and the land tax. Current price of the property reflects the potential solvency of the taxpayer – the owner, its use as a tax base of the taxpayer urges more effectively dispose of their property.

The article studies the foreign practice assessment of agricultural land for the effective application of the studied experience in Ukraine. The features of the definition of mass valuation of agricultural land for the purpose of determination of the necessary procedures for its implementation.

Ключові слова: масова оцінка, економічна оцінка, землі сільськогосподарського призначення.

В Україні на сьогодні ситуація щодо земельних відносин залишається складною. Найгострішими проблемами є економічні та правові питання відносин власності, неврегульованість земельного законодавства та інфраструктури ринку земель, особливо сільськогосподарського призначення; відсутність автоматизованої системи ведення державного земельного кадастру, спрямованого на вирішення питань обліку земель, плати за землю та інше.

Сучасні трансформаційні зміни в АПК та обраний Україною шлях інтеграції з міжнародною

економікою вимагають реформування національної системи оподаткування земель сільськогосподарського призначення та її адаптації до вимог міжнародних організацій. У цьому контексті доцільно, на наш погляд, вивчити міжнародну практику оцінки земельних ресурсів, проаналізувавши її вплив на сучасний вартісний вимір земель, з метою ефективного впровадження передового досвіду в Україні. Окреслене дозволить визначити основні положення, на базі яких буде сформована концепція перебудови вітчизняної системи оподаткування земель



сільськогосподарського призначення.

Проблемі оцінки земельних ресурсів присвячені роботи багатьох учених, сфера наукових інтересів яких охоплює завдання обґрунтування вибору виду вартості земель. Останні наукові публікації з цієї тематики належать В. Акіншевій, Н. Бавровській, С. Большакову, О. Карасику, О. Кудіновій, М. Ступеню, Г. Третьяковій та іншим. Але недостатня наукова розробленість окремих питань оцінки земель сільськогосподарського призначення зумовлює потребу у проведенні подальших досліджень у цьому напрямі.

В економіці, що функціонує на ринкових засадах, господарське використання землі як виробничого ресурсу має здійснюватися з урахуванням її вартості, що забезпечуватиме еквівалентні пропорції суспільного виробництва, відтворення і стимулювання розвитку продуктивних сил. У контексті раціонального землекористування актуальним є визначення вартості земельних ресурсів з метою забезпечення їх подальшого відтворення, а також обґрунтування шляхів їх господарського використання [1, с. 38].

На сьогодні і на світовому, і на європейському рівні відсутні єдині підходи і методи оцінки земельних ділянок. Вивчення сучасного світового досвіду оцінки земельних ресурсів показує, що практично у всіх розвинених країнах світу вона є завданням державного масштабу.

Саме виходячи з розуміння необхідності у впровадженні єдиного підходу до оціночної діяльності, у 1981 році було створено Міжнародний комітет по стандартах оцінки нерухомості (МКСОН), головними завданнями якого є розробка й публікація в суспільних інтересах стандартів і практичних рекомендацій щодо оцінки майна для використання у фінансовій звітності та здійснення діяльності з метою розповсюдження цих матеріалів у світовому масштабі. Міжнародні стандарти оцінки були визнані міжнародною спільнотою, про що свідчить внесення у травні 1985 року МКСОН до реєстру Економічної та соціальної ради ООН [2].

При визначенні податкової бази земель сільськогосподарського призначення залежно від країни може використовуватися ринкова вартість, кадастрова вартість, а також коригувальні коефіцієнти, при визначенні вартості землі може застосовуватися як економічна, так і масова оцінка.

Варто зазначити, що в умовах формування ринку землі, його непрозорості, відсутності достатньої інформації про продаж земельних ділянок найбільшу значимість у зарубіжних країнах набуває масова оцінка сільськогосподарських угідь. Масова оцінка становить метод отримання оцінок ринкових вартісних показників однорідної групи земельних ділянок сільськогосподарського призначення з використанням ринкової інформації. В умовах становлення ринку масова оцінка сільськогосподарських угідь є особливо актуальною, оскільки дозволяє сформулювати підхід до аналізу всього комплексу доступної інформації, який може використовуватися в подальшому шляхом уточнень на основі індивідуальної оцінки.

На практиці теоретичні питання масової оцінки земель відтіняються питаннями її економічної оцінки і ринкової вартості.

Економічна оцінка земельних ресурсів, на думку А. Івасенко, «переслідує дві нерозривні мети: встановлення величини національної цінності землі у грошовому вираженні і вибір варіантів раціонального землекористування, що забезпечують мінімальні витрати ресурсно-сировинної складової разом з територіальною організацією продуктивних сил. Таким чином, під економічною оцінкою земель розуміється визначення їх порівняльної цінності як головного засобу виробництва в сільському господарстві..., зумовленої природними та економічними чинниками» [3, с. 81].

Під ринковою вартістю можна розглядати ціну, за якою майно продають при бажанні покупця і продавця, при цьому між покупцем та продавцем немає особливих відносин. В основі оцінки ринкової вартості всіх земель, у т. ч. земель сільськогосподарського призначення, лежить теорія земельної ренти або надлишкового доходу, що утворюється при використанні землі у процесі сільськогосподарського виробництва. Необхідно зазначити, що розмір цього доходу залежить не тільки від якості землі та сукупності природно-кліматичних факторів, а й визначається ще і цінами на продукцію, її собівартістю, що сформувалася за ставкою відсотка на капітал [4].

Розрахунок ринкової вартості сільськогосподарських земель, кожна із яких певною мірою є унікальною, – трудомісткий і дорогий процес. Крім того, повинна відбуватися періодична переоцінка у зв'язку з можливою зміною її ринкової вартості, що також є з погляду адміністрування податку досить витратною процедурою. Усе це призводить до того, що вартість, отримана таким способом, може відрізнитися від оцінки, яку дає такому об'єкту його власник. Податковим законодавством більшості країн власнику надається право на встановлення терміну для обґрунтування своєї оцінки, при цьому в місцевих податкових органах необхідно заповнити відповідну типову форму [5].

Для запобігання зниженню податкової бази та її наближення до ринкової вартості використовуються коригувальні коефіцієнти. На думку Л. Тулуш, ринкова вартість землі зазвичай перевищує кадастрову, тому застосування масової оцінки при визначенні бази оподаткування земельним податком можна розцінювати як пільгу. Додатково зазначимо, що в більшості країн за ринковою вартістю проводиться оцінка земель несільськогосподарського призначення, водночас база оподаткування сільськогосподарських земель визначається на основі кадастрів [6, с. 130].

Отже, реалізація оцінки земель сільськогосподарського призначення, що будується на принципах масової ринкової оцінки, дозволяє при найменших витратах з використанням засобів математичного моделювання та масової статистичної інформації про об'єкти оподаткування досягти результатів, які відносно близькі до уявлень про їх ринкову вартість. При цьому з'явиться можливість переходу



до більш справедливих принципів оподаткування, що ґрунтуються на громадському уявленні про цінність земельних ділянок та єдності підходів до оподаткування на всій території країни.

Вважається, що у Франції найбільш досконалий процес оцінки земель сільськогосподарського призначення. Ефективність здійснення оцінки французьких земель забезпечується завдяки земельному кадастру, що являє собою структурну систему обліку кількості та якості земель з метою оподаткування. Вартість землі оцінюється з погляду продуктивності сільськогосподарського використання, визначається за врожайністю сільськогосподарських культур з урахуванням затрат. Середньорічний чистий дохід обраховують за останні 15 років, за винятком двох найбільш урожайних і двох найменш урожайних.

Завершальним етапом оцінки окремих земельних ділянок є розподіл їх за класами, інформація про які розміщується у спеціальних таблицях – кадастрових матрицях. Останніми роками у Франції землі класифікуються на геоморфологічній основі, що передбачає інвентаризацію земель у великому масштабі з виділенням територій, придатних для вирощування різних сільськогосподарських культур [8, с. 80]. В Італії базою нарахування земельного податку є кадастрова вартість землі з поправочними коефіцієнтами, що адаптують кадастрову вартість до реальної вартості земельних угідь [9, с. 239].

Ринкова вартість є базою оподаткування землі в окремих країнах (Канада, США, Японія), де зазначений податок є складовою податку на майно чи нерухомість. У цьому випадку земельний податок має всі ознаки майнового.

Під час аналізу оцінки земельних ресурсів у зарубіжних країнах було виявлено, що у США відсутня єдина методика економічної оцінки землі. Існує кілька методів, причому перевага віддається тому чи іншому залежно від регіону. Можна виділити ряд основних особливостей оцінки земель сільськогосподарського призначення у США:

1. Базу для економічної оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення США становить агрокліматична оцінка, у межах якої проводиться економічна класифікація земель, критеріями якої, крім природних чинників, є такі економічні показники: структура землекористування, розмір господарства, рівень інтенсифікації, місце розташування господарства та інші. Основою для проведення оцінки продуктивних земель є ґрунтова карта, яка відображає результати бонітування, дані про рівень врожайності сільськогосподарських культур на різних ґрунтах, рівень виробничих витрат, сформовані ціни на отриману сільськогосподарську продукцію, віддаленість земельної ділянки від об'єктів інфраструктури та місць реалізації, попиту продукції.

Загальною метою економічної класифікації земель є виявлення ступеня придатності земель для сільськогосподарського використання. Так, у Каліфорнії діє методика агрокліматичної оцінки ґрунтів, розроблена Р. І. Сторі. При цьому використову-

ються дані про потужність ґрунтів, їх проникність, дренаж, вміст у ґрунтового профілі солей, органічних речовин, загальний рівень родючості, ступінь прояву ерозії, особливості мікрорельєфу.

2. З економічною класифікацією тісно пов'язана проблема економічної оцінки земель. Основний принцип економічної оцінки у США полягає у визначенні ступеня впливу окремих ґрунтових різниць на величину доходу від вирощування сільськогосподарських культур.

Найбільш поширеним методом економічної оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення є метод оцінки земель за чистим доходом від реалізації сільськогосподарської продукції. Для кожного ґрунтового типу сільськогосподарських земель розраховують чистий дохід як різницю між вартістю валової продукції і витратами виробництва на одиницю площі. Найвищий чистий дохід береться за 100 балів і порівнюється з тим, який отримано на інших землях. Таким способом оцінюють рілля, луки і пасовища, а потім через чистий дохід переводять у рілля. Оцінка всіх земель визначається середньозваженим балом, який є основою для землекористування та землеустрою в різних штатах [7, с. 41].

У Німеччині вартість сільськогосподарських земель визначається у два етапи: агрокліматична та економічна оцінки, на основі яких устанавлюється так звана виробнича можливість земельних ділянок. Для цього використовуються відносні оцінки земельних ділянок. Оцінки в балах відображають відносну родючість ділянки відповідно до еталонної ділянки, тобто до ділянки з оцінкою в 100 балів. Потім отримані бали щодо земельної ділянки уточнюються згідно з економічними і організаційно-виробничими чинниками. Ця вартість, яка має назву «стандартна податкова вартість», урахує також якість ґрунтів та інші природні та економічні параметри.

У Німеччині основою для оцінки вартості землі є оцінка реальної вартості ділянки. Вона здійснюється в кілька етапів:

- 1) визначення якості землі (ґрунтів) відбувається на основі коефіцієнтів для різних видів ґрунтів, для різних видів використання землі (луки, рілля) і вводиться поправка на ступінь використання землі;
- 2) оцінка родючості землі визначається також на основі коефіцієнтів, розрахованих на 1 га землі;
- 3) далі знову-таки за допомогою коефіцієнта враховуються такі параметри, як місце розташування ділянки, віддаленість від основних магістралей, регіональний рівень цін, заробітної плати;
- 4) далі розраховується середній для даного господарства коефіцієнт, який є офіційним показником для податкових платежів та інших операцій.

Система оцінки земель у Великобританії ділиться на два етапи. Перший етап оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення – це агрокліматична оцінка. Існує п'ять класів земель різного ступеня продуктивності. Основним критерієм віднесення земель до того чи іншого класу слугують відмінності у кліматичних умовах, якість ґрунтів, місцезнаходження і рельєф. Після оцінки