

Лекарь С.І.,

заступник голови Державної
податкової адміністрації України

ЕВОЛЮЦІЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ В УКРАЇНІ ТА ЇЇ ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ

Досліджено еволюцію законодавчого забезпечення плати за землю в Україні й тенденції зміни її фінансової ефективності. Розглянуто шляхи вдосконалення оподаткування землі, передбачені у проекті Податкового кодексу.

The author investigates the evolution of legislative provision for payment for land in Ukraine, as well as tendencies in the change of its fiscal efficiency. Also examined in the article are the ways for improving land taxation envisaged in the draft tax code.

Ключові слова: плата за землю, оподаткування, ставка земельного податку, грошова оцінка землі, орендна плата за землю.

У своєму розвитку податок на землю зазнав істотних змін та посів певне місце в податковій системі країни. Перш ніж розпочати черговий етап його вдосконалення, вважаємо за потрібне підбити певний підсумок його функціонування.

Наукова і прикладна проблематика оподаткування землі окремим податком чи у складі податку на нерухоме майно постійно перебуває в центрі уваги вітчизняних науковців, у тому числі М.Я. Азарова, О.Ф. Андрійко, А.Ю. Бережної, Ю.П. Битяк, А.С. Васильєва, В.П. Вишневецького, С.Б. Гавриша, П.Т. Гега, К. Гривнак, Є. Гриценко, Т.І. Єфименко, В.М. Зайця, Н. Калінюк, І.Є. Криницького, В.Д. Чекіної, Л.П. Чубук та інших. Уже склалося розуміння методології і практики оподаткування землі, проте шлях удосконалення податку, в тому числі питання доцільності збереження існуючої практики оподаткування землі, тобто окремим податком, чи запровадження єдиного податку на нерухоме майно, у складі якого буде оподатковуватись як земля, так і поліпшення на ній (будівлі, споруди тощо), залишається дискусійним.

Метою статті є дослідження ретроспективи реформування податку на землю та обґрунтування шляхів його вдосконалення.

На необхідності впровадження плати за землю було наголошено на момент становлення податкової системи незалежної України в 1991 році; відповідно до п. 8 ст. 14 Закону України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-ХІІ, названий обов’язковий платіж визначено складовим елементом комплексу загальнодержавних податків і зборів.

У розвиток цього положення в 1992-му прийнято Закон України “Про плату за землю” (далі — Закон)¹, яким проголошено платність використання землі в

¹ Про плату за землю: Закон України від 03.07.1992 № 2535-ХІІ // ВВР. — 1992. — № 38. — Ст. 560.

Україні та встановлено, що плата за землю справляється у вигляді земельного податку або орендної плати за земельні ділянки, надані в оренду. Подібна практика оподаткування землі — не у складі інших об'єктів нерухомого майна, а окремим податком — поширена й у багатьох інших країнах (Австралія, Франція, Японія, Угорщина, Литва, Молдова та ін.), що пояснюється простотою адміністрування такого податку.

Законом визначено розміри й порядок плати за використання земельних ресурсів, об'єкт і суб'єкт плати за землю, базу оподаткування, напрями використання коштів, що надійшли від плати за землю, а також права, обов'язки, пільги й відповідальність платників податку.

Треба сказати, що Закон до цього часу постійно вдосконалюється. 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 раза. Як видно, на цьому етапі увага законодавця була зосереджена на збільшенні оподаткування землі — далось взяти положення Закону про те, що оподатковується досить умовна розрахункова вартість землі, яка не пов'язана з ринковою ціною.

Крім того, в 1993 році було викладено в новій редакції ст. 16 Закону, відповідно до якої змінювався порядок справляння плати за землю фізичними особами: було встановлено, що вони мають сплачувати земельний податок двічі на рік рівними частинами до 15 серпня і 15 листопада.

Надалі характер поправок змінився: основна їх маса стосується пільг у оподаткуванні. Згідно з нашими підрахунками за період із 1997-го по 2009 рік до Закону внесено 44 зміни й доповнення, 24 з яких стосуються надання або скасування пільг зі сплати земельного податку.

Водночас продовжувалася політика збільшення абсолютних величин плати за землю, от лише механізм такого збільшення законодавець обрав інший. Так, Законом “Про внесення доповнень до Закону України “Про плату за землю”² було зазначено, що ставки земельного податку, встановлені частиною другою ст. 7 Закону “Про плату за землю”, застосовуються з урахуванням коефіцієнтів індексації, визначених законом про державний бюджет на відповідний рік. Отже, відповідно до внесених змін ставка податку у 2000 році збільшилася в 2,40 раза відносно базової ставки, у 2001-му — в 2,62 раза, у 2002—2005-му — в 3,03 раза, у 2006-му — в 3,10 раза та у 2007—2008-му — в 3,1 раза.

Також ст. 23 Закону була доповнена умовою, що грошова оцінка земельної ділянки щороку станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації, порядок

² Про внесення доповнень до Закону України “Про плату за землю”: Закон України від 22.12.1999 № 1344 // ВВР. — 2000. — № 6—7. — Ст. 39.

проведення якої затверджується Кабінетом Міністрів України³. Наприклад, при обчисленні сум земельного податку й орендної плати за землю на 2008 рік необхідно врахувати, що нормативна грошова оцінка земель населених пунктів, проведена за вихідними даними станом на 1 квітня 1996 року, та нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, проведена станом на 1 липня 1995 року, підлягають індексації станом на 1 січня 2008 року на коефіцієнт 2,62, який визначається виходячи з добутку коефіцієнтів індексації за 1996 рік — 1,703, 1997-й — 1,059, 1998-й — 1,006, 1999-й — 1,127, 2000-й — 1,182, 2001-й — 1,020, 2005-й — 1,035, 2007-й — 1,028. Таким чином, було винайдено “автоматичний” механізм підвищення величини плати за землю, який працює на основі індексації як ставок оподаткування, так і грошової оцінки землі.

У 2005 році Законом “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” було змінено механізм нарахування земельного податку та орендної плати громадянам за земельні ділянки державної й комунальної власності та обліку громадян, а Законом “Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України” внесено зміни в частині сплати земельного податку суб’єктами, які придбали земельні ділянки на підставі цивільно-правових угод.

Так, у разі придбання земельної ділянки на підставі цивільно-правових угод розмір податку розраховується від суми, що дорівнює грошовій оцінці землі, але в будь-якому разі ця сума не може бути меншою за ціну земельної ділянки, зазначену в угоді. При цьому слід зауважити, що згідно зі ст. 5 Закону України “Про оцінку земель”⁴ грошова оцінка земельних ділянок, залежно від призначення й порядку проведення, може бути нормативною та експертною. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується, зокрема, для визначення розміру земельного податку й орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, а експертна — при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок і прав на них.

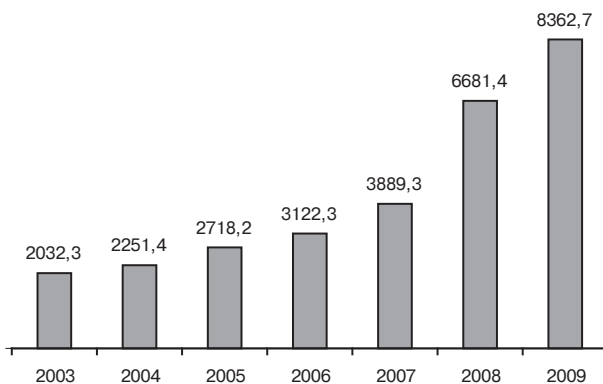
Проведений аналіз розвитку законодавчого регулювання оподаткування землі дає нам змогу зробити певні висновки. По-перше, зміни до земельного законодавства України вносяться переважно законами про державний бюджет на відповідний рік. На наш погляд, така практика не є виправданою, оскільки внесення змін і доповнень у акти земельного законодавства бюджетними законами, що чинні лише протягом одного бюджетного року, не сприяє стабільності цього законодавства, яка є важливою передумовою його ефективності. Адже законодавчі акти діють протягом календарного року й після його завершення автоматично втрачають чинність,

³ Про внесення доповнень до Закону України “Про плату за землю”: Закон України від 22.12.1999 № 1344 // ВВР. — 2000. — № 6–7. — Ст. 39.

⁴ Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 № 1378 // ВВР. — 2004. — № 15. — Ст. 229.

а це досить важко відстежувати й застосовувати на практиці, особливо фізичним особам. Крім того, закони про державний бюджет готуються в особливому порядку, а отже, не проходять належної експертизи в Комітеті з питань аграрної політики та земельних відносин Верховної Ради України, й тому, на думку авторів⁵, яку ми поділяємо, нерідко містять помилкові рішення. По-друге, оподаткування землі “перевантажене” різноманітними пільгами.

Тепер зупинимося на величині податку на землю та його місці у формуванні загального фонду місцевих бюджетів. Протягом 2003—2009 років надходження до місцевих бюджетів плати за землю постійно зростали: у 2004-му — на 10,8 %, у 2005-му — на 20,7 %, у 2006-му — на 14,9 %, у 2007-му — на 24,6 %, у 2008-му — на 71,8 %, у 2009-му — на 25,2 % (при розрахунках використано базу попереднього року). В цілому ж за сім років величина зібраного податку збільшилася в 4,1 раза (рис.).



Джерело: статистичні дані ДПА України (<http://www.sta.gov.ua>).

Рис. Динаміка надходжень до місцевих бюджетів плати за землю у 2003—2009 роках, млн грн

Незважаючи на загальне збільшення надходжень плати за землю до місцевих бюджетів, її частка залишається незначною (табл. 1).

Таблиця 1. Структура надходжень податків і зборів (обов’язкових платежів) до місцевих бюджетів у 2003—2009 роках, %

| Показник | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Податкові надходження, всього | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |
| Податок з доходів фізичних осіб | 72,7 | 68,9 | 69,9 | 72,4 | 78,1 | 76,3 | 73,9 |
| Податок з власників транспортних засобів | 3,2 | 3,6 | 3,5 | 3,5 | 3,0 | 2,6 | 2,6 |
| Плата за землю | 10,9 | 12,3 | 11,5 | 9,9 | 8,7 | 11,1 | 13,9 |
| Інші податки | 13,1 | 15,1 | 14,9 | 14,2 | 10,2 | 10,1 | 9,7 |

Джерело: статистичні дані ДПА України (<http://www.sta.gov.ua>).

⁵ Земельний ринок в 2008 році в світлі Закону “Про державний бюджет” // Земельне право України. — 2008. — № 1. — С. 27, 28.

Дані табл. 1, на нашу думку, свідчать про те, що:

— на сьогодні основною складовою надходжень місцевих бюджетів є податок з доходів фізичних осіб, який становить у середньому 73,2 % від загальної суми податкових надходжень за період 2003—2009 років. Частка інших податків у середньому за період становила: плати за землю — 11,2 % (найбільша у 2009-му — 13,9 %, найменша у 2007-му — 8,7 %); податку з власників транспортних засобів — 3,1 % (найбільша у 2004-му — 3,6 %, найменша у 2008—2009-му — 2,6 %);

— протягом 2003—2007 років частка плати за землю в податкових надходженнях місцевих бюджетів характеризується тенденцією до зменшення (з 10,9 % до 8,7 %), а в останні роки — до зростання (до 13,9 % у 2009-му). Аналогічні тенденції характерні і для частки плати за землю в доходах зведеного бюджету: до зменшення (з 5,02 % до 3,25 %) протягом 2003—2006 років та до зростання (з 3,6 % до 5,3 %) протягом 2007—2009 років (табл. 2);

— за досліджуваний період надходження від плати за землю характеризувалися найбільшим динамізмом. Порівняно з базовим 2003 роком вони зросли на 311,5 %.

Таблиця 2. Надходження плати за землю до зведеного бюджету України у 2003—2009 роках

| Показник | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|--|----------|----------|----------|----------|-----------|----------|-----------|
| Податкові надходження, млн грн | 40 490,5 | 47 074,7 | 67 389,7 | 96 168,6 | 107 912,7 | 16 569,1 | 159 229,0 |
| Плата за землю, млн грн | 2032,3 | 2251,4 | 2718,2 | 3122,3 | 3889,3 | 6681,4 | 8362,7 |
| Частка плати за землю в податкових надходженнях, % | 5,02 | 4,78 | 4,03 | 3,25 | 3,60 | 4,03 | 5,25 |

Джерело: статистичні дані ДПА України (<http://www.sta.gov.ua>).

Незважаючи на позитивну динаміку частки плати за землю в податкових надходженнях до місцевих і зведеного бюджетів, її фіскальний потенціал використовується ще не повністю. На думку науковців, яку ми поділяємо, це пов'язано з неадекватністю оцінки земель, недоліками розподілу податкового навантаження і проблемою ідентифікації об'єктів оподаткування⁶. Фіскальний вплив плати за землю явно недостатній для забезпечення стійкості фінансової бази місцевого самоврядування. Крім того, в Україні при формуванні місцевих бюджетів не задіяний потенціал наповнення їх податком на нерухоме майно, котрий, як свідчить світова практика, є одним із основних джерел наповнення місцевих бюджетів.

У проєкті Податкового кодексу, що підготовлений урядом В. Януковича у 2007 році й у розробці якого автор брав безпосередню участь, визначено такі напрями вдосконалення оподаткування в цій сфері:

⁶ *Калінюк Н.* Податок на нерухомість — джерело бюджетних доходів // Вісник Української академії державного управління при Президенті України. — 2003. — № 1. — С. 146.

⁷ *Єфименко Т.І.* Основні напрями трансформації податкової системи України // Фінанси України. — 2007. — № 9. — С. 9—13.

Таблиця 3. Розрахунок щорічних надходжень від плати за землю в контексті Податкового кодексу України

| Зміст норми проекту | Надходження до бюджету, млн грн |
|---|---------------------------------|
| Запровадження оподаткування земель лісогосподарського призначення (за винятком земельних ділянок лісового й мисливського господарства, що перебувають у державній і комунальній власності) | + 4,0 |
| Обмеження бази оподаткування пільговою ставкою: для земельних ділянок залізниць — лише в межах смуг відведення, для гірничодобувних підприємств — під видобування корисних копалин і розробку родовищ корисних копалин | + 34,0 |
| Надання іншим суб'єктам у оренду земельних ділянок, окремих будівель або їх частин, які оподатковуються за пільговими ставками | + 12,0 |
| Запровадження оподаткування земельних ділянок (крім сільськогосподарських угідь), розташованих за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких проведено | + 3,0 |
| Запровадження оподаткування земельних ділянок, зайнятих господарськими шляхами і прогонами, поєзних лісовими смугами та іншими захисними насадженнями й землями тимчасової консервації | + 4,0 |
| Запровадження оподаткування несільськогосподарських угідь, розташованих за межами населених пунктів та зайнятих господарськими будівлями | + 3,0 |
| Уточнення розміру ставок податку для земельних ділянок, наданих підприємствам і організаціям, що здійснюють експлуатацію ліній електропередач | + 6,0 |
| Запровадження норми, згідно з якою звільнення від податку земельних ділянок, зайнятих автомобільними дорогами загального користування, здійснюється лише в межах смуг відведення таких ділянок | + 14,0 |
| Уточнення ставки податку за земельні ділянки, передані у власність або надані в користування на землях природоохоронного призначення, оздоровчого, рекреаційного й історико-культурного призначення | + 15,0 |
| Запровадження оподаткування земельних лісових ділянок, зайнятих виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками й господарськими будівлями | + 3,6 |
| Запровадження оподаткування нелісових земель, зайнятих чагарниками, спорудами, комунікаціями, а також малопродуктивних земель тощо | + 4,0 |
| Запровадження норми, згідно з якою в разі передачі фізичними особами — підприємцями, юридичними й фізичними особами — платниками єдиного податку в оренду іншим суб'єктам будівель, споруд (їх частин) орендодавці сплачують податок на загальних підставах | + 5,0 |
| Запровадження норми, відповідно до якої при переході права власності на будівлю і споруду (їх частину) податок сплачується з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно | + 32,4 |
| Всього | + 140,0 |

Джерело: статистичні дані ДПА України (<http://www.sta.gov.ua>).

1) вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів господарювання різних видів економічної діяльності шляхом обмеження застосування пільгових ставок при оподаткуванні земельних ділянок, наданих залізницям (під смугами відведення) й гірничодобувним підприємствам (під видобування корисних копалин і розробку родовищ корисних копалин);

2) розширення податкової бази шляхом:

— запровадження оподаткування окремих категорій земель, грошову оцінку яких проведено, але ставки податку для котрих чинним законодавством не встановлено, зокрема несільськогосподарських угідь за межами населених пунктів;

— розмежування плати за землю і збору за спеціальне використання лісових ресурсів та запровадження оподаткування земельних ділянок лісогосподарського

призначення (згідно з чинним законодавством податок за землі лісового фонду справляється як складова плати за спеціальне використання лісових ресурсів);

— залучення до оподаткування нелісових земель, зайнятих чагарниками, ярами, та інших малопродуктивних земель.

Збереження ставок земельного податку (в межах населених пунктів) у фіксованих розмірах (у коп. за 1 м² залежно від чисельності населених пунктів) для оподаткування земельних ділянок, за якими не проведено грошову оцінку, й надалі буде вимушеним заходом, оскільки, наприклад, станом на 1 січня 2007 року нормативну грошову оцінку земель населених пунктів проведено лише на рівні 67,1 %.

Крім того, з метою забезпечення податкового стимулювання продуктивного використання земель варто передбачити застосування до ставок податку підвищувального коефіцієнта при оподаткуванні сільськогосподарських угідь, наданих у встановленому порядку для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, в разі відсутності протягом більш ніж трьох років ведення такого виробництва.

Додаткові надходження до бюджету від плати за землю в контексті згаданого проекту Податкового кодексу можна оцінити на рівні 140 млн грн (табл. 3).

Отже, найближчим часом головним завданням у сфері вдосконалення плати за землю буде ухвалення відповідних норм у складі Податкового кодексу України. Дискусійним залишається питання щодо форм і правил взаємозв'язку оподаткування землі й нерухомості, гармонізації національних і наднаціональних законодавчих норм у цій сфері в контексті інвестиційної привабливості України тощо.