

ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ ДЛЯ ТОВАРОВИРОБНИКІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

FEATURES OF NORMATIVE LEGAL SUPPLY OF ADMINISTRATION LAND TAX FOR PRODUCERS OF AGRICULTURAL PRODUCTION

Узагальнено нормативно-правові аспекти застосування плати за землю як основного ресурсу під час організації і ведення аграрного бізнесу різними суб'єктами господарювання. Визначено основні фінансові та конкурентні протиріччя, які виникають під час адміністрування плати за землю виробниками сільськогосподарської продукції. У результаті досліджень, обґрунтовано основні можливі напрями вдосконалення механізму оподаткування земельних ресурсів як одного з основних джерел наповнення бюджетів об'єднаних територіальних громад, розташованих у сільській місцевості.

Ключові слова: бюджет об'єднаних територіальних громад, договір оренди, сільськогосподарське товаровиробництво, плата за землю, нормативна грошова оцінка землі, земельний податок, земельна ділянка, емфітевзис, земельний сервітут, орендна плата, право власності, право користування.

Обобщены нормативно-правовые аспекты применения платы за землю как основного ресурса при организации и ведении аграрного бизнеса различными субъектами хозяйствования. Определены основные финансовые и конкурентные противоречия, возникающие при администрировании платы за землю производителями сельскохозяйственной продукции. В результате исследования обоснованы основные возмож-

ные направления совершенствования механизма налогообложения земельных ресурсов как одного из основных источников наполнения бюджетов объединенных территориальных общин, расположенных в сельской местности.

Ключевые слова: бюджет объединенных территориальных общин, договор аренды, сельскохозяйственное товаропроизводство, плата за землю, нормативная денежная оценка земли, земельный налог, земельный участок, эмфитевзис, земельный сервитут, арендная плата, право собственности, право пользования.

The normative-legal aspects of the application of land payment as the main resource in the organization and management of agrarian business by various economic entities have been generalized. The main financial and competitive contradictions that arise in administering the payment for land by agricultural producers have been determined. As a result of the study, the main possible ways of improving the mechanism of taxation of land resources as one of the main sources of filling the budgets of the combined territorial communities located in the countryside have been substantiated.

Key words: Budget of united territorial communities, lease agreement, agricultural commodity producers, payment for land, normative monetary valuation of land, land tax, land, emphyteusis, land servitude, rent, ownership, right of use.

УДК 336.22

Яцук О.О.

к.е.н., доцент, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування
Таврійський державний агротехнологічний університет

Постановка проблеми. Обов'язки щодо нарахування податків та зборів для юридичних осіб покладено на них самих, тоді як для фізичних осіб – на державні контролюючі органи. Застосування достовірних даних та окремих норм податкового та іншого законодавства запобігає допущенню помилки і сприяє правильності визначення розміру податку. Останнім часом у зв'язку зі змінами до методики визначення нормативно грошової оцінки земельних ділянок, земельного та податко-

вого законодавства фіксуються систематичні порушення під час нарахування податкових зобов'язань із земельного податку, орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної форми власності та сплати єдиного податку четвертої групи. У 2018 році більша частина сільськогосподарських товаровиробників, як юридичні так і фізичні особи, зіткнулися з проблемою адміністрування плати за землю, а саме повноти її нарахування та своєчасності надходження до місцевих бюджетів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування дієвої та ефективної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників постійно перебувають у науковому колі зору відомих вітчизняних учених, серед яких варто виділити дослідження М.Я. Дем'яненко, Ю.О. Лупенка, М.Й. Маліка, Н.М. Малініної, В.П. Синчака, І.В. Свиновуса, Л.Д. Тулуша, В.Д. Цапа. Однак, незважаючи на велику кількість досліджень, присвячених цьому питанню, система оподаткування починаючи з 2015 року суттєво змінилася, тому потребує аналізу наявних проблем її функціонування в сучасних умовах.

Постановка завдання. Проблеми реформування податкової системи в аграрному секторі економіки потребують проведення додаткових досліджень теоретичних та нормативно-правових засад адміністрування плати за землю, зокрема земельного податку за земельні ділянки власні або ті, які знаходяться в постійному користуванні, та земельні ділянки (паї), які перебувають у власності, а також нарахування орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності. Враховуючи особливості функціонування та розвитку аграрної галузі економіки, а також концептуальні засади розвитку системи оподаткування, необхідно визначити основні напрями її вдосконалення, з огляду на можливі обсяги збільшення доходів до бюджетів новостворених об'єднаних громад, розташованих у сільській місцевості, та встановлення рівноправних конкурентних умов для всіх виробників сільськогосподарської продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідно звернути увагу на різні категорії, які

застосовуються у нормативно-правовому забезпеченні адміністрування плати за землю для товаровиробників сільськогосподарської продукції. Згідно з нормами Податкового кодексу України, плата за землю є складником податку на майно (ст. 265 ПКУ). Водночас у розділі XIII Податкового кодексу України вже розглядаються особливості адміністрування земельного податку. Платниками цього податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі, при цьому окрема схема адміністрування зазначеного податку пропонується для виробників сільськогосподарської продукції, які використовують спрощену систему оподаткування на основі єдиного податку четвертої групи (рис. 1).

Кожна особа, у власності або користуванні якої є земельна ділянка (пай), зобов'язана сплачувати плату за землю. Порядок розрахунку і здійснення цього платежу викладено в ст. 269-290 ПКУ. Плата за землю належить до місцевих податків і зборів та формує місцеві бюджети.

Об'єктами оподаткування земельного податку є: а) земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; б) земельні частки (паї), які перебувають у власності (табл. 1).

Право власності, право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають із моменту державної реєстрації цих прав та публічно оприлюднюється Державною службою України з питань геодезії, картографії та кадастру на Публічній кадастровій карті України [9]

Згідно зі ст. 288.1. Податкового кодексу України підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земель-



Рис. 1. Схема адміністрування плати за землю згідно з ПКУ

Таблиця 1

Види прав на землю в Україні відповідно до розділу III Земельного кодексу України

Види прав на землю		Зміст	ЗКУ
Право власності*	Постійне	право власності на земельну ділянку передбачає право володіння, використання та розпорядження цією ділянкою.	ст. 78
Земельна ділянка – частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, а також із визначеними щодо неї правами. При цьому право власності поширюється не тільки на саму земельну ділянку, але й на простір, що знаходиться над і під цією ділянкою, на висоту, необхідну для зведення житлових, виробничих та інших будівель			ст. 79
Право користування*	Постійне	Право постійного користування земельною ділянкою – це право володіння та користування даною ділянкою, що перебуває в державній або комунальній власності, без обмеження строку.	ст. 92
	Тимчасове (оренда)	Оренда земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння та користування земельною ділянкою, необхідною орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності. Оренда земельних ділянок завжди оформляється письмовим договором, а за бажанням однієї зі сторін він може бути засвідчений нотаріусом.	ст. 792
Право користування чужою земельною ділянкою для с/г потреб	Земельний сервітут	Земельний сервітут – це право власника земельної ділянки або землекористувача на обмежене платне або безплатне користування чужою земельною ділянкою. Залежно від строку дії буває постійним або строковим (ст. 98 ЗКУ) та встановлюється: законом, заповітом, рішенням суду, договором власник та сторона).	ст. 16 ст. 32
	Емфітевзис	Емфітевзис – це право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб на умовах визначених в договорі	ст. 16 ст. 33
	Суперфіція (для забудови)	Суперфіція – це право користування земельною ділянкою для будівництва промислових, соціально-культурних, житлових та інших будівель і споруд	ст. 16 ст. 34

*Згідно зі ст. 125 ЗКУ право власності, право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають із моменту державної реєстрації цих прав

ної ділянки, в тому числі і за землі державної та комунальної форми власності. Такі договори укладаються за типовою формою, затвердженою Кабінетом Міністрів України № 220 від 03.03.2004 року «Про затвердження Типового договору оренди землі».

Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності відповідно до ст. 1 Закону України «Про оренду землі». Договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, за обумовлену сторонами орендну плату, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства. Договір оренди землі укладається у письмовій формі і за бажанням однієї із сторін може бути посвідчений нотаріально. Орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою згідно з договором оренди землі. Розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до Податкового кодексу України). Обчислення розміру орендної плати за землю здійснюється з ура-

хуванням індексів інфляції, якщо інше не передбачено договором оренди [1].

Відповідно до п. 9 Типового договору оренди землі, орендна плата, яка вноситься орендарем за використання земельних ділянок державної або комунальної форми власності до місцевих бюджетів, встановлюється із зазначенням відсотків суми від нормативної грошової оцінки земельної ділянки. Така оцінка зазначається в п. 5 Типового договору – нормативна грошова оцінка земельної ділянки (земельних ділянок) на дату укладення договору за кожним кадастровим номером (табл. 2) [12, с. 198].

Розмір орендної плати прямо залежить від вартості нормативно грошової оцінки земельної ділянки та встановлюється у відсотках до такої вартості і визначається у відповідному договорі оренди. Оскільки згідно з нормами Податкового кодексу України підставою нарахування орендної плати за землі державної та комунальної форми власності є умови, зазначені в договорах, укладених між орендодавцем та орендарем, то і зміни для застосування вартості нормативної грошової оцінки або відсотка для нарахування орендної плати повинні бути внесені до таких договорів оренди через складання додаткових угод. При цьому потрібно дотримуватися норм ст. 288.5.1 Податкового кодексу України: розмір орендної плати не може бути меншим розміру земельного податку, який встановлений для сільськогосподарських

Ставки податку та розмір орендної плати за землю

Показник	Податок на землю	Орендна плата	Норма
Органи що встановлюють ставку	Органи місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельних ділянок. Рішення про розмір ставок подається органу ДФС за місцезнаходженням земельної ділянки до 25 грудня року, що передує звітному	За домовленістю сторін, але не менше розміру земельного податку та не більше 12% НГО.	ст. 284.1 ПКУ ст. 21 ЗУ № 161
Ставка податку та розмір орендної плати за земельні ділянки, НГО яких проведено (незалежно від місяця розташування)			
Ставка податку	Для землі що у власності:	Розмір орендної плати визначається в договорі, але не може бути:	ст. 273 ПКУ ст. 288.5.1 ПКУ ст. 21 ЗУ № 161
	не більше 3% від НГО		
	землі загального користування – не більше 1% від НГО		
	для с/г угідь – не більше 1% від та не менша 0,3 від НГО		
	у постійному користуванні не більше 12%	не може перевищувати 12% від НГО, окрім переданої на конкурсних засадах	
Ставка податку та розмір орендної плати за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, НГО яких не проведено.			
Ставка податку	Для землі, що у власності:	Розмір орендної плати визначається в договорі, але не може бути:	ст. 277 ПКУ ст. 288.5.1 ПКУ
	не більше 5 % від НГО		
	для с/г угідь не менше 0,3% та не більше 5% від НГО, середньої в області		

угідь у розмірі не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від нормативної грошової оцінки для земельних ділянок, оцінка яких проведена; а також не менше 0,3 відсотка та не більше 12 відсотків від нормативно грошової оцінки для земель, оцінка яких не проведена [3].

Однак таких норм не завжди дотримуються органи Державної фіскальної служби на місцях. Інколи нараховуються зобов'язання зі сплати орендної плати за земельні ділянки не менше 3 відсотків від нормативної грошової оцінки, не беручи до уваги умови договору оренди, тим самим збільшуються податкові надходження до бюджету за рахунок орендаря, при цьому, на нашу думку, порушують його права, оскільки законодавством щодо оренди землі визначені права та обов'язки сторін, і тільки письмові зміни до договору можуть бути базою нарахування орендної плати за використання сільськогосподарських угідь.

Згідно з Податковим кодексом України, земельний податок сплачується за земельні ділянки, земельні частки (паї), які перебувають у власності або користуванні. Земельна ділянка – частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами [3 ст. 14.1.74]. Згідно з п. 3 ст.78 Земельного кодексу України земля може перебувати у приватній власності, комунальній або державній власності. Відповідно до статті 269 ПКУ платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі. Об'єктом оподаткування земельним податком, згідно з положеннями статті 270 ПКУ, є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні

(таблиця 3). Підставою для нарахування земельного податку є данні Державного земельного кадастру [3, ст. 286.1]. Відповідно до ст. 287.1 ПКУ власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення таких прав вона сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні.

З огляду на вказане, особа, яка володіє земельною ділянкою, право на яку для такої особи не оформлено, не може вважатися платником земельного податку до моменту виникнення відповідних прав такої особи на цю земельну ділянку, відповідно до запису, сформованого у Державному земельному кадастрі (табл. 3) [3 ст. 269].

Під час адміністрування плати за землю є певні податкові пільги – це передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку нарахування та сплати збору і податку або їх сплата в меншому розмірі (п. 30.1 ПКУ). Необхідно зазначити, що Податковим кодексом не передбачено встановлення пільги під час оренди земель державної та комунальної форми власності. Щорічно до 1 лютого (зміни до 1-го числа місяця кварталу) органи місцевого самоврядування зобов'язані подати відповідному органу ДПС за місцезнаходженням земельної ділянки дані про пільги, надані юридичним і фізичним особам (таблиця 4).

У разі офіційного оформлення договорів оренди або офіційного отримання статусу підприємця податкове навантаження на 1 га різко зростає, тому що в цьому разі необхідно сплачувати: 1) податок на доходи фізичних осіб, утриманих з орендної плати,

Таблиця 3

Категорії пільговиків з плати за землю

Хто користується пільгою	Норми
Фізичні особи	
Пенсіонери (за віком), інваліди першої та другої груп, фізособи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років, ветерани війни, громадяни, визнані законом особами, постраждалими в результаті Чорнобильської катастрофи, – звільнення передбачено і в рамках норм п. 281.2 ПКУ, а також у разі передачі в оренду своєї земельної ділянки платнику єдиного податку 4 групи.	ст. 281.1 – 281.4
Юридичні особи	
Заповідники, у т. ч. історико-культурні, національні природні парки, парки державної та комунальної власності	ст. 282.1.1
Дослідні господарства науково-дослідних установ та навчальних закладів сільськогосподарського профілю і ПТУ	ст. 282.1.2
Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, органи прокуратури, заклади, установи та організації, які повністю утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів	ст. 282.1.3
Дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності та джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізкультури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів	ст. 282.1.8
Платник ЄП групи за земельної ділянки, в т.ч. які використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва.	ст. 282.1.10
Новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах – протягом п'яти років із часу передачі їм земельних ділянок у власність.	ст. 282.1.11

розмір якої повинен бути не менше 3 відсотків від нормативної грошової оцінки землі; 2) податок на прибуток підприємств, або єдиний податок четвертої групи, ставка якого для ріллі становить 0,95% від нормативної грошової оцінки землі, проти 0,3% від нормативної грошової оцінки за умови сплати податку на землю. Крім того, в цьому разі необхідно сплачувати податок на доходи з фізичних осіб, військовий збір із доходів від орендної плати, податки та збори, нараховані на фонд оплати праці за умови існування найманих працівників. У разі реєстрації підприємця платником ПДВ сплачується податок на додану вартість. У кінцевому підсумку податкове навантаження для офіційно оформлених підприємців зростає від 1400–2500 грн на один гектар, тоді як «тіньові одноосібники» сплачують від 0–150 грн з 1 га.

Податок на доходи з фізичних осіб з оренди нерухомого майна раніше сплачувався за місцем реєстрації платника податку, а не за місцезнаходженням його майна, проте з 15 серпня 2018 р. згідно зі внесеними змінами до ПКУ від 10.07.2018 р за № 2497-VIII такий податок справляється до місцевого бюджету за місцем знаходження земельної ділянки. Тому для новостворених об'єднаних територіальних громад у сільській місцевості першочерговим завданням на сьогодні є проведення чіткого обліку і аналізу наявних земельних ділянок з визначенням їхніх прав власності.

На нашу думку, держава за допомогою податкового законодавства намагається регулювати всі питання, що стосуються оподаткування місцевими податками, у тому числі і питання надання пільг з оподаткування (наприклад, із земельного податку рішення органу місцевого самоврядування фактично має скопіювати текст статей 281

та 283 Податкового кодексу України, якими встановлений вичерпний перелік суб'єктів та випадків для надання пільг зі сплати цього податку). Право на пільгу мають практично всі категорії населення, без урахування місцевої специфіки, що створює додатковий стимул для розвитку «тіньового» ринку оренди землі, що позбавляє місцеві бюджети значної частини податкових надходжень. З такою позицією не можна погоджуватись. На нашу думку, якщо земельна ділянка використовується для товарного виробництва, система пільг має бути скасована.

Висновки з проведеного дослідження. У результаті врахування зазначених особливостей та виправлення недоліків нормативно-правового забезпечення адміністрування плати за землю для товаровиробників сільськогосподарської продукції має відбутися: скорочення кількості неоподаткованих земель сільськогосподарського призначення; зменшення рівня детінізація ринку сільськогосподарської продукції; збільшення надходжень до місцевих бюджетів на основі оподаткування доходів господарств населення, які займаються товарним виробництвом сільськогосподарських культур; вирівнювання конкурентних умов ведення бізнесу всіма виробниками сільськогосподарської продукції.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закону України від 11.12.2003 р. № 1378-IV «Про оцінку земель». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>
2. Земельного кодексу України від 25.10.2001 № 2768-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>
3. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>
4. Косторной С.В. Податкова система. Косторной С.В. Яцух О.О. Цап В.Д. Захарова Н.Ю., Дем-

ченко І.В., Аблязава Е.В. Дмитров М.І., Сенік В.М.; за редакцією С.В. Косторного Мелітополь: Видавничий будинок ММД. 2018. 196 с.

5. Лупенко Ю.О. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. / Ю.О.Лупенко Л.Д, Тулуш // Економіка АПК, 2016 № 1. С. 5–17.

6. Малік М.Й. Теоретичні засади та напрямки трансформації особистих селянських господарств // М.Й. Малік В.М. Заєц // Економіка АПК. 2013. № 5. ст. 87–95.

7. Малініна Н.М. Концептуальні засади побудови системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників/ Н.М. Малініна // Збірник наукових праць Національного університету ДПС України. 2012 №1 с. 242.260

8. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 23.05.2017 р. № 262 затверджено «Порядок нормативної грошової оцінки

земель сільськогосподарського призначення» URL:<http://zakon3.rada.gov.ua>

9. Публічна кадастрова карта України. Державною службою України з питань геодезії, картографії та кадастру. URL <http://map.land.gov.ua/kadastrova-karta>

10. Свиноус І.В. Щодо проблеми оподаткування особистих селянських господарств // І.В. Свиноус // Аграрний вісник Причорномор'я. Серія: Економічні науки. 2009. №49. с. 35–42.

11. Тулуш Л.Д. Трансформація високотоварних господарств населення в суб'єкти підприємництва: податково-бюджетні аспекти/ Л.Д. Тулуш, О.Ю. Грищенко // Економіка АПК. 2018. № 1. с. 40–51.

12. Цап В.Д. Грошова оцінка землі та її роль під час формуванні витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та послуг / В.Д. Цап // Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2012. Вип.177. Ч. 4. С. 197–202.