

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет права, публічного управління
та національної безпеки
Кафедра правознавства

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

ТИШКЕВИЧ ОЛЕНА ВАЛЕРІЇВНА

УДК 349.41 (477)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Правове регулювання плати за землю

081 «Право»

Подається на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Тишкевич О. В.

Керівник роботи
Бондарчук Наталія Валеріївна
кандидат юридичних наук, доцент

Житомир – 2021

Висновок кафедри правознавства за результатами попереднього захисту:
до захисту допущено

Протокол засідання кафедри правознавства № __ від «__» _____ 2021 р.

Завідувачка кафедри правознавства

к.ю.н., доцент

Р.Д. ЛЯШЕНКО

(підпис)

«__» _____ 2021 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Здобувачка вищої освіти Тишкевич Олена Валеріївна
захистила кваліфікаційну роботу з оцінкою:

сума балів за 100-бальною шкалою _____

за шкалою ECTS _____

за національною шкалою _____

Секретар ЕК

(підпис)

Т.П. Святогор

АНОТАЦІЯ

Тишкевич О. В. Правове регулювання плати за землю. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 081 – Право. – Поліський національний університет, Житомир, 2021.

Кваліфікаційна робота присвячена всебічному та комплексному дослідженню правовому регулюванню плати за землю за законодавством України. Виокремлено основні історичні етапи становлення інституту плати за землю в Україні. Досліджено зміст та сутність поняття «плата за землю», здійснено аналіз основних правових форм плати за землю в Україні. Окреслено низку теоретичних та практичних проблем пов'язаних із механізмом здійснення правового регулювання плати за землю, а також розглянуто процедурні аспекти реалізації обов'язків щодо плати за землю та питання контролю за справлянням плати за землю. Здійснено аналіз міжнародного досвіду нормативно- правового забезпечення інституту земельного оподаткування. Сформовано пріоритетні шляхи щодо вдосконалення норм чинного законодавства в сфері земельного оподаткування.

Ключові слова: плата за землю, земельний податок, орендна плата, механізм оподаткування, контроль, земля, правове регулювання.

SUMMARY

Tyshkevich O. V. Legal regulation of land fees. – Manuscript qualification work.

Qualifying work for a master's degree in specialty 081 – Law. – Polissya National University, Zhytomyr, 2021.

The qualifying work is devoted to a comprehensive study of the legal regulation of land fees under the laws of Ukraine. The main historical stages of the formation of the institution of land payment in Ukraine are highlighted. The content and essence of the concept of "land payment" are studied, the analysis of the main legal forms of land payment in Ukraine is carried out. A number of theoretical and practical problems related to the mechanism of legal regulation of land fees are outlined, as well as procedural aspects of implementation of land payment obligations and issues of control over land fees. The foreign experience of legal regulation of land fees and its impact on the national legislation of Ukraine is studied. The main directions of improvement of legal regulation of the mechanism of payment for the earth in Ukraine taking into account legal practice are offered.

Key words: land fee, land tax, rent, taxation mechanism, control, land, legal regulation.

ЗМІСТ

ВСТУП		6
РОЗДІЛ 1.	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ НОРМАТИВНО – ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ	
	1.1 Теоретико – правові аспекти зародження юридичних норм правового регулювання земельної плати	9
	1.2 Загальнотеоретична характеристика плати за землю як особливого інституту нормативно – правового забезпечення	13
	1.3 Юридико - правові форми земельного оподаткування: аналіз особливостей та нормативно – правове регулювання	16
	ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	20
РОЗДІЛ 2.	ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ НОРМАТИВНО - ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ	
	2.1 Особливості державного регулювання порядку земельного оподаткування: актуальні питання та шляхи вдосконалення чинного законодавства	21
	2.2 Актуальні питання порядку визначення вартості земель: особливості правового регулювання	25
	2.3 Проблемні питання функціонування облікової політики визначення ставок земельного податку	28
	ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	33
РОЗДІЛ 3.	МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД НОРМАТИВНО – ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА НАЦІОНАЛЬНЕ ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ	
	3.1 Порівняльний аналіз міжнародного досвіду нормативно – правового забезпечення земельного оподаткування: перспективи для України	34
	3.2 Перспективи вдосконалення інституту плати за землю як обов’язкової складової земельного законодавства України	37
	ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	42
	ВИСНОВКИ	43
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	45

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На етапі розвитку української економіки однією з найважливіших завдань є необхідність наповнення місцевих бюджетів. Відтак, справляння земельного податку як одного з головних джерел місцевого бюджету дуже важлива. Актуальність земельного оподаткування пов'язана із створенням незалежної фінансової бази для органів місцевого самоврядування, збільшенням вигод від застосування майнових податків, у тому числі земельного, що, як було зазначено раніше, сприятиме прийняттю ефективних державних рішень.

Питання плати за землю, механізмів її справляння та проблем правового регулювання земельного оподаткування знайшли своє відображення у наукових працях таких вчених як Борзенкова О. Д., Яцух О. О., Кисель А. С., Кухти К. О., Рижого А. В., Козацької М., Хомюк Н. Л., Токар В. В., Тронько О. В., та інш. Однак, доцільним є аналіз та узагальнення поняття «плата за землю», дослідження змісту та особливостей функціонування механізму земельного оподаткування, а також перспектив формування облікової політики розрахунку ставок земельного податку та необхідності виокремлення критеріїв визначення вартості земельних ділянок.

Мета та завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення понять «плата за землю» та «земельне оподаткування», виокремлення прогалін чинного нормативно-правового регулювання інституту земельного оподаткування, аналіз міжнародного досвіду правового регулювання механізму справляння плати за землю для вироблення пріоритетних напрямів удосконалення чинного земельного законодавства України.

Враховуючи мету кваліфікаційної роботи, завданнями дослідження виступають:

- проаналізувати теоретико – правові аспекти зародження юридичних норм правового регулювання земельної плати;

- навести загальнотеоретичну характеристику плати за землю як особливого інституту нормативно – правового забезпечення;
- дослідити юридико - правові форми земельного оподаткування та особливостей їх нормативно – правового регулювання;
- відобразити актуальні питання державного регулювання порядку земельного оподаткування та шляхи вдосконалення чинного законодавства у вказаній сфері;
- провести аналіз особливостей правового регулювання порядку визначення вартості земель;
- розкрити проблемні питання функціонування облікової політики визначення ставок земельного податку;
- виокремити особливостей міжнародного досвіду нормативно – правового забезпечення земельного оподаткування;
- сформувати основні напрями вдосконалення інституту плати за землю як обов'язкової складової земельного законодавства України.

Об'єктом дослідження виступають правовідносини, що формуються та розвиваються у сфері виникнення зобов'язань щодо земельного оподаткування.

Предметом кваліфікаційної роботи виступають юридичні норми, що здійснюють правове регулювання порядку справляння земельного податку, повноваження компетентних органів влади у сфері контролю за здійсненням земельного оподаткування.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям кваліфікаційної роботи є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. Так, історико – правовий метод було використано у підрозділі 1.1. для дослідження теоретико – правових аспектів зародження юридичних норм правового регулювання земельної плати. У підрозділі 1.2. застосовано діалектичний метод, який дозволив розглянути сутність плати за землю. Індукція та дедукція були використані в підрозділі 1.3., що дозволило розкрити особливості правових форм земельного оподаткування. У підрозділі

2.1. застосовано структурно – функціональний метод, за допомогою якого відображено особливості державного регулювання порядку земельного оподаткування. Логіко-семантичний метод було використано у підрозділі 2.2. для дослідження порядку визначення вартості земель. Формально-юридичний метод застосовано у підрозділі 2.3., за допомогою якого виявлено недоліки функціонування облікової політики визначення ставок земельного податку. У підрозділі 3.1. було використано порівняльний метод для аналізу міжнародного досвіду нормативно – правового забезпечення земельного оподаткування. За допомогою методів узагальнення, аналізу та синтезу у підрозділі 3.2. сформульовано основні напрями вдосконалення чинного законодавства України та сформовано загальні висновки кваліфікаційної роботи.

Практичне значення одержаних результатів. Результати кваліфікаційної роботи можуть бути застосовані: а) у сфері наукової діяльності - матеріали науково дослідження сприятимуть подальшому вивченню основних питань земельного оподаткування; б) у сфері законодавства – окремі аспекти проведеного дослідження спрямовані на вдосконалення національного законодавства щодо інституту плати за землю в) у правозастосовній діяльності – узагальнення зроблені у даному дослідженні застосовуються для формування належної організації діяльності компетентних органів державної влади щодо справляння плати за землю.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення, висновки та пропозиції щодо правового регулювання плати за землю оприлюднено у фаховому виданні «Підприємництво, господарство і право», №10, 2021. Окрім того, результати наукового дослідження неодноразово обговорювалися на засіданні кафедри правознавства Поліського національного університету.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, восьми підрозділів, висновків та списку використаних джерел (49 найменувань).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ НОРМАТИВНО – ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ

1.1 Теоретико – правові аспекти зародження юридичних норм правового регулювання земельної плати

Земельний податок вважається одним із перших у вітчизняній історії податкових платежів [1, с. 23]. Як свідчить багатовікова історія цивілізації, «найпершим у світі із податків були так звані «датські гроші», які були запроваджені в 991 році та справлялися із британських землевласників та орендарів, розмір якого залежав від розміру використовуваних земель» [2, с. 17]. Серед податків у Стародавній Візантії справлялися щорічні казенні податки, які також мали залежність від розміру використовуваних земель. Цікавим є той факт, що у другій половині минулого століття мала місце ідея Генрі Джорджа об'єднати всі податки, якими обкладалися сільськогосподарські виробники та замінити на один - податок на землю. Проте ця ідея не знайшла відображення в історичному генезисі податкової системи та не була втілена.

Досліджуючи становлення інституту плати землі, вважаємо за необхідне виокремити власну періодизацію виникнення та розвитку даного інституту: I період – зародження (IX-XIII ст.), характерними рисами якого є регулювання земельних відносин на основі звичаєвого права, «Руської правди» та Судних грамот. Так, деякі слов'янські племена ще задовго до створення Київської Русі платили дань більш сильним сусідам – хазарам, норманам. До прикладу, у полян, які займалися землеробством і скотарством, ми знаходимо перші згадки поземельної податі – вони її сплачували хазарам від рала (плуга) [3, с. 111]. Варто зауважити, що найпоширенішим видом земельного оподаткування того часу вважається поземельний податок, який

отримав назву «поплужне». Одиницею його оподаткування вважається плуг, а суб'єктами його справляння були залежні селяни Київської Русі, які сплачували його натурою (зерном, медом, воском).

II період – адміністрування земельних податків Литовсько-Польської Доби (поч. XIV ст.). Основним об'єктом оподаткування даного періоду виступає земля. Проте, необхідно зауважити, що при оподаткуванні не враховувалася якість землі, стан землі та вид господарства, що здійснюється на ній. Основним нормативно – правовим актом даного періоду, який регламентував земельний податковий механізм вважається Литовський статут 1529 року, що є основним збірником права в Україні з XVI ст. до 40-х років XIX ст [4, с. 78].

III період - створення земельної податкової системи Козацької держави (1648-1654 рр.). Варто відмітити, що в даний період спостерігалася позитивна динаміка збору земельного податку. Проте, ставки земельного податку для «посполитих» були різними, але пропорційними: « ... з заможного (тяглою) брали по 70 коп., з бідного – по 30 коп. від хати, а з найбідніших людей – по 50 коп. від родини». Так, наприклад, у Самарській окрузі (паланці) у 1757 році було зібрано земельного податку 520 крб, у 1759 році – 605 крб, у 1760 році – 730 крб [5, с. 132].

Наступним етапом є період середини XVI – поч. XX ст., що характеризувався початком створення податкової системи Російської та Австро-Угорської імперій, а також першим нормативним закріпленням земельного податку. Так, у 1843-1856 рр. проводяться кадастрові заходи, спрямовані на визначення прибутковості земель, враховується якість земель, врожайність [6, с. 37]. На основі отриманих даних в результаті таких робіт складалися зведені для певної території таблиці, які включали в себе валовий дохід, чистий дохід, розрахований в результаті виключення витрат виробництва. У підсумку визначався оклад оброчного податку. Як справедливо зазначив в той історичний період І. М. Кулишер, «в системі

реального оподаткування поземельний податок - глава і основа, найбільш яскравий виразник системи» [7, с. 36].

Необхідно відмітити, що спочатку вітчизняний податок на землю у розглянутий період називався державним поземельним податком. Він був введений в 1875 році Положенням від 10 грудня 1874 року «Про припинення окремого існування державного земського збору» і приєднання його, з 1875 року, до загальних державних доходів [8, с. 169]. Об'єктом оподаткування державного поземельного податку були всі землі, що оподатковувалися на підставі Статуту «Про земські повинності» місцевими зборами. Такими були «зручні» (що мають сільськогосподарське призначення) земельні ділянки та ліс. Не були об'єктом оподаткування землі, тимчасово звільнені від податку в пільговому порядку, території під церкви, цвинтаря, школи, будинки благодійних і громадських організацій, а також безхазяйні місцевості.

Зауважимо, що ставка державного поземельного податку залежала від величини, якості та місця розташування земельної ділянки. З великих наділів стягувався збір у розмірі 4 рубля, з середніх - 2 рублі, з малих - 1 рубель. При розгляді якості землі враховувалося положення земельних ділянок на території Російської імперії. Найвищий розмір податку становив 1 рубль 4 копійки з десятини, а найменший - 6 копійок [9, с. 71]. Проте, зауважимо, що державні доходи від податку були відносно невисокі. Так, в 1893 році доходи від поземельного податку склали 17,29 млн руб [10, с. 304]. При цьому частка податку на землю в російському бюджеті була незначною і не досягала 1,5% від загальних надходжень податкових платежів. На підставі маніфесту 1896 року ставки поземельного податку були знижені на 50% строком на 10 років. У зв'язку з цим істотно впали і збори податку. У 1901 році доходи від нього склали 9,87 млн руб [11, с. 201]. Декретом ВЦВК від 19.02.1918 «Про соціалізацію землі» та декретом від 30.10.1918 «Щодо оподаткування сільських господарів натуральним податком» було відмінено земельний податок. На його заміну виник сільськогосподарський податок, який враховував прибутковість землі. Зауважимо, що зародження правового

інституту плати за землю належить до кінця 1980-х років, коли видається постанова ЦК КПРС і СМ СРСР «Про корінну перебудову справи охорони природи» в 1988 році. Принципи платності за користування землею також були закріплені в Законі Української РСР 1990 «Про земельну реформу» і в Земельному кодексі РРФСР 1991 року.

Останнім етапом є формування податкової системи незалежної України (поч.1990 р.), процес якої триває і по цей день. Відтак, було прийнято ряд нормативно-правових актів, зокрема 18 грудня 1990 року Постанова Верховної Ради України «Про земельну реформу» [12], якою всі землі країни розподілено на три види: приватну, колективну та державну власність, 7 лютого 1991 року – Закон України «Про власність» [13], 10 листопада 1994 року – Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва» [14]. Ці законодавчі акти відіграли важливе значення у процесі формування сучасного поняття «плата за землю».

Особливого розвитку податково-земельні відносини набули в результаті ухвалення 15 травня 1992 року Земельного кодексу України, яким передбачалося запровадження трьох форм власності на землю та проголошувалася рівноправність різних організаційно-правових форм господарювання [15]. Важливим аспектом було закріплення платності землекористування. Визначальну роль у регулюванні земельно-податкових відносин належить Закону України «Про плату за землю» прийнятого 3 липня 1992 року. Даним нормативно-правовим актом вперше закріплювалося поняття «плата за землю», розкрито зміст земельного податку, визначено ставку земельного оподаткування, закріплено перелік пільг для справляння плати за землю, розкрито зміст понять «грошова оцінка» та «оренда землі» [16].

Ще одним важливим історичним кроком є ухвалення 25 червня 1991 року Закону України «Про систему оподаткування», яким плату за землю віднесено до загальнодержавних обов'язкових платежів, що сплачуються на

всій території України фізичними і юридичними особами [17]. Крім того, 6 жовтня 1998 року прийнято Закон України «Про оренду землі», де зазначається, що «орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцю за користування земельною ділянкою» [18].

Як підсумок даного історичного екскурсу можна зробити висновок, що інститут плати за землю має складну, багатоаспектну історію, але він до цих пір знаходиться на черговому еволюційному етапі розвитку, внаслідок кардинальних змін, що відбувалися в нашій країні. На теперішній час основним завданням вітчизняної правової системи є побудова, з урахуванням історичного досвіду та ефективного поєднання приватних і публічних інтересів, досконалої системи земельного та податкового законодавства.

1.2 Загальнотеоретична характеристика плати за землю як особливого інституту нормативно – правового забезпечення

Головною причиною існуючих складнощів щодо правового регулювання плати за землю виступає відсутність єдиного тлумачення поняття «плата за землю» [19]. Більшість фахівців сходяться на думці, що відсутність законодавчої дефініції поняття «плата за землю» є істотною прогалиною українського законодавства, що породжує складнощі при практичному застосуванні земельно-правових норм. Розглядаючи термін «плата за землю», слід зауважити, що сам по собі термін ще не є правовою категорією. Із синтаксичної точки зору це іменникове словосполучення з головним словом «земля» і підпорядкованим йому «плата».

Зауважимо, що «Грінченко Б. Д. у словнику української мови, лексикографічній пам'ятці України 1907 року дає досить спрощене тлумачення слова «плата» як платіж, винагорода» [20, с. 192]. У свою чергу, в українському академічному тлумачному словнику за редакцією І. К. Білодіда слово ««оплата» по-перше тлумачиться як винагорода за виконану роботу та послугу, по-друге, як компенсація за отриману або

використану вартість, тобто те, що відшкодовується» [21, с. 567]. Відтак, вчені акцентуючи увагу саме на другому значенні, розглядають зокрема плату за землю. Вказані тлумачення дають підстави зробити висновок, що «будь-яка плата незалежно від її різновидів розглядається з двох сторін: 1) як винагорода чи компенсація за надані суб'єктом суспільних відносин послуги чи матеріальної вигоди; 2) як відшкодування за отриману послугу чи матеріальне благо з боку суб'єкта суспільних відносин, який отримав послугу чи матеріальну вигоду» [21, с. 149]. Разом з тим, поняття «плата» є відмінним від поняття «земля», яке науковцями розглядається в різних значеннях. Зокрема, «Грінченко Б. Д. в словнику української мови вказує наступні значення слова «земля»: 1) ґрунт; 2) країна, держава; 3) земна куля» [22, с. 149]. Проте, необхідно відмітити, що основний Закон України також не містить визначення поняття «земля».

Юридична дефініція поняття «земля» закріплена в Законі України «Про охорону землі» від 19 червня 2003, однак, розглядаючи закріплене визначення, слід зазначити, що «в українському академічному словнику за редакцією І. К. Білодіда «земля» розглядається як «суша» (на відміну від моря та водного простору); материк, що, у свою чергу, дає підстави зазначити, що «земля» не має юридичного визначення, оскільки виключає можливість посилення на частину землі на поверхні землі, яка вкрита різними водними покриттями» [23, с. 873]. Окрім того, за допомогою аналізу ст. 373 ЦК України можна зрозуміти сутність поняття «земля» через призму законодавчого закріплення права власності на землю.

Цілком логічним вбачається розглядати плату за землю, в розумінні «процесу відшкодування вартості отриманої або використаної земельної ділянки, регламентованого нормами чинного законодавства» [24, с. 447]. Слід зазначити, що «законодавче визначення земельного податку вказує лише на те, що він складається з двох складових, які за своєю природою є самостійними податками: орендної плати за землю, що перебуває у державній та комунальній власності та податку на землю» [24, с. 447]. «У

законодавчому визначенні він лише відокремлений від інших податків і зборів завдяки виокремленню категорій платників даних податків: 1) власники землі; 2) власники земельних часток (паїв); 3) постійні землекористувачі; 4) орендарі державної та комунальної землі» [19].

Цікавою є думка В. І. Федорович, який «під платою за землю розуміє загальну назву для всіх видів обов'язкових платежів, що виплачуються у зв'язку з реалізацією права приватної власності та інших речових прав на землю» [24, с. 446]. «Проте, слід зауважити, що дане визначення демонструє виключно приватно - правову природу плати за землю, не враховуючи всіх її сутнісних ознак, зокрема того, що земля в Україні згідно з ч. 3 ст. 78 ЗКУ може перебувати не лише у приватній, а й у комунальній і державній власності, та за користування комунальними і державними землями, відповідно, теж сплачуються земельні платежі, суб'єктами сплати та справляння яких є не лише фізичні та юридичні особи як суб'єкти приватного права, а й територіальні громади та держава в тому числі як суб'єкти публічного права» [19].

Підтримуємо думку Плотнікової Ю. І., що «нормативне закріплення на рівні діючого законодавства України трьох понять «плата за землю», «земельний податок», «орендна плата» та двох податків: земельний податок та орендна плата за землі державної і комунальної форм власності слід вважати недоліком вітчизняної нормативно-правової бази, яка в процесі як свого становлення, так і становлення нових земельних відносин в умовах розвитку нової ринкової економіки України не була належним чином систематизована з урахуванням принципів відразу трьох галузей права: цивільного, земельного та податкового» [25, с. 47].

Відтак, на підставі викладеного, можна зробити узагальнений висновок, що законодавство України потребує реформування у напрямку систематизації загальних внесків для землевласників та землекористувачів, через встановлення на рівні Податкового кодексу України єдиного обов'язкового платежу для вказаних платників податків – плати за землю. У

разі реалізації на законодавчому рівні вказаної ідеї, під платою за землю варто розглядати загальнообов'язковий платіж, який справляється з власників та користувачів земельних ділянок задля продуктивного та корисного застосування землі як головної державної цінності наповнення бюджетів місцевого рівня, платниками якого є як фізичні, так і юридичні особи [19].

1.3 Юридіко - правові форми земельного оподаткування: аналіз особливостей та нормативно – правове регулювання

Відповідно до ст. 206 Земельного кодексу України використання землі в нашій країні є платним. Це, з одного боку, є запорукою раціонального використання й охорони земель, а з другого - істотним джерелом бюджетних доходів. «Як видно зі змісту п. 2 статті 206 ЗК України, плата за землю справляється відповідно до закону, що чітко визначає форми правового регулювання цієї групи суспільних відносин» [15]. На цей час правове регулювання відносин у сфері справляння плати за землю визначає система актів законодавства, фундаментом якої є статті 13, 14, 41 та 92 Конституції України [26].

Необхідно звернути увагу, на неузгодженість термінології, що застосовується в 14, 265, 270 та інших статтях ПК України. Зокрема, в п. 14.147.1 ст. 14 ПК України передбачено, що «плата за землю справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності» [27]. У свою чергу, в ст. 265 ПК України говориться, що податок на майно складається, в тому числі, з плати за землю (а не земельного податку). В інших випадках також відсутня одноманітність застосовуваної термінології. Наприклад, у ст. 270 ПК України мова йде про земельний податок, у ст. 273 ПК України вирізняється податок за лісові землі, а в п. 281.2 ст. 281 ПК України говориться про податок за земельні ділянки. Звісно, такий стан речей не можна визнати задовільним з огляду на

необхідність забезпечення дійового правового регулювання справляння плати за землю в Україні на сучасному етапі державотворення. Варто наголосити, що сама назва «плата за землю» вказує на об'єктивну ознаку, що визначає особливості правового регулювання цього виду обов'язкових платежів, а саме - безпосередній зв'язок із землекористуванням, точніше, як вказує І. І. Каракаш, спеціальним землекористуванням [28, с. 19].

Виходячи із змісту статей 269 та 270 ПК України, можна визначити певну специфіку земельного податку як правової форми реалізації принципу платності землекористування в Україні. Це ж стосується і змісту ст. 21 закону України «Про оренду землі», відповідно до норм яких, об'єктом плати за землю є конкретна земельна ділянка, надана чи передана для використання.

Таким чином, мова йде про закріплення правового механізму, який пов'язує між собою конкретний вид об'єктів правовідносин (земельні ділянки, земельні частки) і суб'єктів спеціального землекористування через встановлення особливого порядку правового регулювання суспільних відносин у сфері використання землі. Такий зв'язок являє собою комбінацію правових засобів, які утворюють цілісну модель поведінки щодо землекористування, визначає права та обов'язки учасників цих правовідносин. Убачається, що в такій правовій конструкції визначальним є юридичний факт знаходження в окремого суб'єкта суспільних відносин у власності або в користуванні конкретної індивідуально визначеної земельної ділянки (земельної частки), яка надана такій особі для цільового використання.

Необхідно зауважити, що саме відносини у сфері землекористування виступають фундаментом та необхідною правовою умовою виникнення обов'язку зі сплати земельного податку чи внесення плати за оренду землі. Плата за землю щодо відносин землекористування має акцесорний, похідний характер. Саме через об'єкт земельних правовідносин вибудовується правовий механізм плати за землю, що витікає зі змісту статей 270-277 та 288

ПК України, коли її розмір вираховується безпосередньо в залежності від нормативної оцінки земельних ділянок або від їх площі.

Водночас у наукових публікаціях вже використовується термін «система земельних платежів» [29, с. 117], з яким можна не погодитися, але й не можна відкинути беззастережно, оскільки ним позначено певне суспільне явище. У цьому контексті необхідно вказати, що за своїм змістом сутності плати за землю відповідають не тільки її традиційні форми, але й інші види обов'язкових платежів, що входять до складу податкової системи України.

Зокрема, мова йде про збір за місця для паркування транспортних засобів, значення якого для формування доходної частини місцевих бюджетів можна побачити на прикладі деяких міст України. Тобто збір за місця для паркування транспортних засобів є вагомим фінансовим важелем, що вимагає його належного правового регулювання. Справляється цього обов'язкового платежу здійснюється згідно зі ст. 268-1 ПК України, а риси його правового механізму загалом відповідають особливостям земельного податку. Однак це не означає, що такий обов'язковий платіж не має специфіки, що визначається елементами його правового механізму та не відрізняє цей збір від традиційних форм плати за землю.

Необхідно також звернути увагу на особливості оподаткування земельних ділянок, що надані із земель лісогосподарського призначення. Підкреслимо, що оподаткування лісових лісогосподарських земель являє собою специфічну форму, яка суттєво відрізняється від правового механізму плати за землю.

У даному випадку мова йде про рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів. Специфікою такого обов'язкового платежу є те, що він не залежить від площі земельної ділянки чи її нормативної грошової оцінки. Його об'єктом згідно з п. 256.2 ст. 256 ПК України виступає «заготовлена деревина, другорядні лісові матеріали, побічні лісові користування та корисні властивості лісів» [19]. Тобто «існує певна проблема щодо оподаткування лісових лісогосподарських земель, коли відсутній чіткій

правовий механізм визначення податкового обов'язку лісокористувачів у зв'язку зі здійсненням ними спеціального землекористування» [30, с. 72].

Підсумовуючи вищевикладене, вбачається, що плата за землю в Україні не обмежується такими традиційними формами, як земельний податок та орендна плата. Наявні декілька специфічних обов'язкових платежів, що справляються на цей час в Україні у зв'язку з реалізацією принципу платності землекористування та відмінні від форм, які вказані в ст. 14 ПК України. Такі обов'язкові платежі відрізняються особливим колом платників та специфікою мети землекористування.

Вбачається за можливе, з огляду на їх зумовленість фактом знаходження в окремого суб'єкта суспільних відносин у власності або в користуванні конкретної індивідуально визначеної земельної ділянки (земельної частки), яка надана такій особі для цільового використання, ставити питання про перегляд існуючого підходу до правового регулювання плати за землю.

Доцільним є об'єднання всієї системи обов'язкових платежів (як традиційних, так і специфічних форм) у межах окремого цілісного правового механізму плати за землю. Зокрема, можливо розглядати їх як складений податок, на кшталт податку на майно або рентної плати. Але, на відміну від останнього, таке поєднання буде мати об'єктивну основу, що визначається об'єктом оподаткування.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Історичний аналіз становлення інституту плати за землю дозволяє виокремити декілька його періодів, зокрема: I період – зародження (IX-XIII ст.), II період – адміністрування земельних податків Литовсько-Польської Доби (поч. XIV ст.), III період - створення земельної податкової системи Козацької держави (1648-1654 рр.), IV період - середина XVI – поч. XX ст., створення податкової системи Російської та Австро-Угорської імперій, а також першим нормативним закріпленням земельного податку; V період - формування податкової системи незалежної України (поч.1990 р. – теперішній час). Звернуто увагу, що зміна підходів до оподаткування в розрізі етапів залежала від рівня економічного розвитку країни, саме тому теоретичне осмислення історичного досвіду податкової системи дасть змогу порівняти з сьогоденням та уникнути помилок.

Плату за землю, необхідно розуміти, як процес відшкодування вартості отриманої або використаної земельної ділянки, регламентованого нормами чинного законодавства. Звернуто увагу, що законодавство України потребує реформування у напрямку систематизації загальних внесків для землевласників та землекористувачів.

Плата за землю в Україні не обмежується такими традиційними формами, як земельний податок та орендна плата. Наявні декілька специфічних обов'язкових платежів, що справляються на цей час в Україні у зв'язку з реалізацією принципу платності землекористування та відмінні від форм, які вказані в ст. 14 ПК України. Такі обов'язкові платежі відрізняються особливим колом платників та специфікою мети землекористування.

РОЗДІЛ 2

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ НОРМАТИВНО - ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

2.1 Особливості державного регулювання порядку земельного оподаткування: актуальні питання та шляхи вдосконалення чинного законодавства

Відповідно до норм 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. У зв'язку з цим доцільно проаналізувати складові елементи механізму правового регулювання плати за землю в Україні. Базовим елементом терміну «механізм правового регулювання» є поняття самого механізму.

Аналіз наукових праць дає можливість визначити поняття «механізму правового регулювання» як системи державних органів, які здійснюють державне управління відповідно до певних принципів, цілей, методів впливу, наявних матеріальних та фінансових ресурсів, соціального та організаційного потенціалу. Необхідно відмітити, що А. Г. Мартин виділяє три механізми державного регулювання земельних відносин: адміністративний, фіскальний та економічний [31, с. 40].

До адміністративних інструментів регулювання він зараховує дозвільний порядок, прямі заборони або обмеження набуття прав на землю, встановлення кваліфікаційних вимог до покупців земельних ділянок, обмеження участі іноземного капіталу в придбанні земель сільськогосподарського призначення. До фіскальних інструментів А. Г. Мартин відносить державні податки та мита, а до економічних - участь

держави в ринковому обороті земель. Такий погляд науковця поділяють Н. Виговська та О. Стеблянка [32, с. 105]. На нашу думку, така класифікація механізмів регулювання є прийнятною і для системи справляння плати за землю.

Основними елементами механізму справляння плати за землю в Україні виступає: суб'єкт, об'єкт, ставка оподаткування, предмет, база, одиниця оподаткування, строки сплати земельного податку та пільги щодо сплати земельного податку. Проте, Хохуляк В. В. крім обов'язкових елементів правового механізму плати за землю виділяє також і додаткові елементи, до яких відносить: джерело сплати земельного податку, методи, способи та правовий режим земельного податку, фонд надходження земельного податку та звітність за земельним податком [33, с. 125].

Варто зауважити, що суб'єктами плати за землю є фізичні та юридичні особи, у яких земельні ділянки знаходяться у власності, користуванні, володінні та оренді. Потрібно відзначити, що в Земельному кодексі України існує положення, згідно з яким права на земельні ділянки повинні бути підтверджені документально, що є підставою для встановлення «плати за землю, відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» [34].

Звертаємо увагу, що користування землею в Україні здійснюється як на постійній, так і на тимчасовій основі. Коло постійних користувачів обмежений тільки юридичними особами, перелік яких закріплений ст. 92 Земельного кодексу України. У постійне користування цим суб'єктам надаються земельні ділянки із земель державної та комунальної форми власності. Тимчасове користування землею, в тому числі на орендних умовах, здійснюють як фізичні, так і юридичні особи.

«В оренду надаються земельні ділянки за рахунок земель державної, комунальної або приватної власності» [35, с. 245]. Крім того, варто зауважити, що в даному аспекті приватний власник (фізична або юридична особа) може або самостійно використовувати належну їй земельну ділянку,

або передати її в оренду іншій особі. Однак, як в першому, так і в другому випадку, приватний власник виступає суб'єктом плати за землю. Він є платником земельного податку.

Слід підкреслити, що право власності або користування землею накладає на суб'єктів земельних відносин певні обов'язки, в тому числі кореспондує обов'язок здійснювати відповідну плату. Звертаємо увагу, на те, що підставами формування плати за землю з метою наповнення місцевих бюджетів є норми Конституції України. Саме вони деталізуються в розділі XIII Податкового кодексу України. Необхідно зазначити, що зобов'язання, що стосуються сплати земельного податку, носять односторонній характер.

Знаходження земель у власності територіальних громад, які відповідно до законодавства України є юридичними особами, обумовлює необхідність вирішення питання щодо можливості їх оподаткування. Оскільки, спірним є питання стосовного того, що власність територіальних громад здійснює забезпечення суспільних інтересів територіальної громади, а не окремого громадянина, тобто немає приватного характеру. А також, потрібно враховувати приналежність земель комунальної власності територіальної громади, особливості правового статусу якої закріплені, перш за все, ст. 142 Конституції України.

У сучасній доктрині економічного права виокремлюють декілька груп першооснов для функціонування плати за землю. Так, наприклад, С. Г. Пепеляєв виділяє соціально-економічні та політичні передумови існування земельного податку [35, с. 245]. За його думкою, перші, «знаходять свій прояв у тому випадку коли держава здійснює регулювання суспільних відносин та процесів не за допомогою закріплення положень про заборони, а шляхом використання непрямих впливів, таких як земельне оподаткування» [35, с. 246]. Сутність другої групи передумов полягає в тісному взаємозв'язку між політичною і податковою системами в державі, яка проявляється в стимулюванні платника податків контролювати уряд, розпоряджатися податковими надходженнями в бюджет.

Останній підхід видається найбільш відповідним та коректним. Всупереч запропонованому поділу, де податок розглядається в якості фінансового інструменту впливу держави на систему суспільних відносин, при якому його правове значення не має сутності, друга - дає можливість визнавати податок фінансово-правовим інструментом, що забезпечує реалізацію загальних потреб держави та суспільства.

Звертаємо увагу, що «податок є вираженням волі держави і стягується з метою задоволення суспільних інтересів. Крім зазначених ознак механізму справляння земельного податку, обумовлених об'єктивними характеристиками правової природи земельного податку, можна виокремити відмінні риси даного механізму» [36, с. 146]. Зокрема, при справлянні плати за землю в обов'язковому порядку здійснюється перехід права власності податкових сум від платника до держави. Фізична або юридична особа, яка має, наприклад, у приватній власності земельну ділянку, реалізує власний податковий обов'язок шляхом відчуження частини, що належить йому у вигляді грошових коштів, які надходять до відповідного бюджету.

Зауважимо, що плата за землю, виступаючи фінансовим та правовим засобом не дозволяє для платника свободу вибору. Несплата земельного податку у встановлений термін веде до негативних для платника наслідків, зокрема, до застосування штрафних санкцій. При цьому санкції не можуть розцінюватися, як обмеження платника земельного податку в наданих йому правах. Такий висновок випливає з конституційного, публічно-правового обов'язку останнього сплатити податкову суму.

Окрім того, актуальною залишається проблема нерозвиненості земельного ринку, використання у якості бази оподаткування грошової оцінки, а не ринкової вартості земельної ділянки, недостатнє фінансування заходів із землеустрою через низький рівень контролю з боку держави за використанням надходжень від плати за землю, а також низька економічна ефективність податкових пільг.

2.2 Актуальні питання порядку визначення вартості земель: особливості правового регулювання

Визначальна особливість при врегулюванні суспільних відносин у сфері плати за землю відводиться ЗУ «Про плату за землю», яким впроваджено визначення нормативної вартості земельних ділянок. Оскільки, найважливіші властивості земельних угідь в обов'язковому порядку мають включатися до системи нормативно – правового та економічного регулювання відносин в сфері володіння та користування земельними ділянками. До введення в дію грошової оцінки землі остання оцінювалася у відносних показниках - балах, умовних кадастрових гектарах, коефіцієнтах тощо [37, с. 117].

Проте, на жаль, нормативна грошова оцінка не відповідає реальним вимогам сучасності, оскільки вона базується на економічній оцінці, що була проведена в 1988 р., а грошова, за якою робляться всі розрахунки, 15 років тому [38, с. 138]. Варто зауважити, що «нормативна грошова оцінка земель виступає інтегральною характеристикою кількісних, якісних, економічних, правових, регіональних та інших показників земельних ділянок та являє собою визначення нормативної ціни земель, що базується на економічній їх оцінці на основі рентного доходу з урахуванням терміну його капіталізації» [39, с. 188].

Звертаємо увагу, що на сьогоднішній день на законодавчому рівні досить детально регламентовано механізм формування нормативної грошової оцінки земель, а тому додаткового регулювання не потребує. Разом з тим, «визначальне значення при визначенні оцінки земель відіграє її урожайність, собівартість та дохідність окремих культур» [39, с. 189]. Проте, визначальним недоліком для формування реєстру земельних ділянок виступає відсутність інформації про склад земельних ділянок та її основних характеристик.

Необхідно зупинитися на деяких важливих нюансах проведення нормативної грошової оцінки землі. Варто відмітити, що за результатами

проведення нормативної оцінки земель складається технічна документація, яка: по-перше, підлягає державній експертизі; по-друге затверджується рішенням органу місцевого самоврядування. Однак, в чинному законодавстві України, зокрема ст. 18 Закону України «Про оцінку земель» [40] встановлено, що нормативна грошова оцінка земель проводиться один раз в 5-7 років, незалежно від цільового призначення земельної ділянки. У свою чергу ст. 36 Закону України «Про державну експертизу землепорядної документації» регламентувала, що позитивний висновок державної експертизи технічної документації з нормативної грошової оцінки землі зберігає чинність протягом трьох років з дати його видачі.

Таким чином, важливо перевіряти наявність позитивного висновку державної експертизи технічної документації з нормативної грошової оцінки землі, адже не виключений варіант, при якому термін дії документації з оцінки землі ще не закінчився, але при цьому закінчився термін дії висновку державної експертизи. В такому випадку технічну документацію з оцінки земель, як і рішення місцевої ради про її затвердження не можна назвати таким, що не відповідають вимогам Закону України «Про оцінку земель» [39, с. 188].

Відзначимо, що більшість науковців наголошують на необхідності внесення змін щодо складових критеріїв визначення оцінки земель, зокрема в якості удосконалення механізму визначення нормативної грошової оцінки пропонують застосовувати методичні підходи. Відмітимо, що проблемою сучасного правового регулювання плати за землю є побудова механізму визначення нормативної грошової оцінки земель без врахування показників ринку земель. Крім того, більшість земель не мають визначеної нормативної вартості, що негативно впливає на визначення розміру плати за землю.

Проаналізувавши основні норми чинного законодавства з оцінки землі, що впливають на розмір земельної плати, можна зробити висновок, що в норми необхідно внести концептуальні зміни законодавчих підходів до визначення критеріїв нормативної грошової оцінки землі та доцільності

застосування коефіцієнтів, числове значення яких прямо пропорційно впливає на розмір оцінки землі. Для створення сприятливого клімату розвитку економіки території необхідно відмовитися від формального підходу підготовки технічної документації з нормативної грошової оцінки як території землі в цілому, так і окремо взятої земельної ділянки.

Не можна не згадати про суттєві недоліки і експертної грошової оцінки, а саме: відсутність інформації про ринкові чинники (попит і пропозиція) та надто малий термін спостереження за об'єктом оцінки. Відтак, вирішальним для грошової оцінки, як нормативної, так і експертної, є інформаційна база та, звичайно, результати оцінки, тобто її похідні.

На сучасному етапі становлення держави та її економіки грошова оцінка земель повинна базуватися на принципах ринкової економіки. Насамперед, вона має стати єдиною ринковою без диференціації на експертну і грошову [41, с. 166]. Вважаємо за необхідне створення у країні єдиної інтегрованої кадастрово-реєстраційної системи з функціями обліку нерухомого майна (кадастрова функція) та реєстрацією прав (юридична функція).

Слід зазначити, що в Україні дотепер відсутня система моніторингу цін, за якими здійснюється відчуження нерухомості у вигляді земельних ділянок. Вважаємо, що для збирання, збереження, передавання, своєчасного оновлення інформації щодо кількості проданих об'єктів нерухомості та їх вартості, а також фактичних цін продажу необхідно створити загальнодержавні, регіональні та місцеві електронні банки даних.

Провідну роль у створенні електронного банку даних моніторингу вартості проданих об'єктів нерухомості мають відігравати органи державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, у т. ч. нотаріат, органи, що здійснюють ведення Державного земельного кадастру, а також органи фіскальної служби. «Приміром, створення бази даних щодо ринкових цін продажу земельних ділянок потребуватиме додаткового внесення державними реєстраторами прав до розділу реєстру, крім кадастрового номера, цільового призначення та площі, таких відомостей: дата укладення

угоди про перехід права власності на земельну ділянку; тип угоди про перехід права власності на земельну ділянку; коди обмежень щодо використання земельної ділянки за цільовим призначенням (за наявності); зазначена в угоді про перехід права власності на земельну ділянку договірна ціна (у гривнях); експертна грошова оцінка земельної ділянки (у гривнях)» [41, с. 166].

Таким чином, нормативна грошова оцінка земель являє собою необхідну складову нормативно – правового регулювання суспільних відносин в сфері землеволодіння та землекористування. Саме нормативна грошова оцінка є визначальною при визначенні розміру земельного податку та водночас основою для формування бюджетів місцевого рівня.

2.3 Проблемні питання функціонування облікової політики визначення ставок земельного податку

Виробничо-господарська діяльність будь-якого підприємства, незалежно від сфери, в якій воно функціонує, залежить від використання земельних ресурсів. Проблема обліку і контролю операцій із землею повинна викликати найбільшу увагу, тому що в Україні основною проблемою, що пов'язана з обчисленням земельного податку є проблема формування облікової політики.

Під обліковою політикою загалом розглядають систему актів, що направлені на доцільне та належне формування фінансового обліку, з метою поділу повноважень та обов'язків між працівниками, з метою отримання підприємством економічних вигод [42, с. 16] Відносно розрахунків по земельному податку облікова політика організації повинна бути спрямована на пошук оптимальних шляхів зменшення навантаження на бухгалтерів-практиків в частині отримання необхідних даних з облікової інформації та відповідних податкових обчислень, на формування такої методики бухгалтерського обліку податкових розрахунків, яка дозволила б уникнути

помилки та вберегти підприємство від застосування до них санкцій адміністративного характеру за надання та висвітлення недостовірної інформації в податковій звітності.

Враховуючи те, що на сьогодні податок на землю в Україні нараховується за застарілими даними (ґрунтується на нормативній грошовій оцінці землі, яка не переглядалася з 1988 року), необхідно вдосконалити бухгалтерське відображення операцій з нарахування та сплати податку. За основу нарахування земельного податку ми пропонуємо прийняти земельно-рентний дохід, який фактично є основним доходом із землі. Так як податок повинен сплачуватися при отриманні певного надприбутку в обов'язковому порядку, то саме запропонований підхід дозволить відновити ефективність і доцільність сплати даного податку.

Чинним законодавством визначено поняття «рентний дохід», однак для цілей оподаткування та відображення такого доходу в бухгалтерському обліку доцільно використовувати поняття «земельний рентний дохід». Дана категорія є складною для розрахунку, так як суму земельного рентного доходу можна визначити тільки порівнюючи доходи підприємств однієї галузі.

Для розрахунку земельного рентного доходу з метою його оподаткування необхідне введення чіткого механізму встановлення та оприлюднення на державному рівні рішень місцевих органів влади стосовно розміру вартості продуктів відповідних сфер господарювання. Дані дії є можливими, так як в даний час промислові підприємства здають статистичну звітність. У названому звіті за кожним видом продукції представлені дані про ціни в звітному і попередньому місяцях. Це дає можливість визначити розмір земельного рентного доходу на підприємстві, який стає базою для його оподаткування.

Таким чином, запропонований механізм дозволить достовірно проводити розрахунок податку з землі, оскільки отриманий надприбуток в

порівнянні з іншими підприємствами і є доходом з землі, бо позитивна різниця залежить від того, де саме розташована земельна ділянка.

Рента - це та частка продукту землі, яка сплачується землевласникові за користування первісними і не зруйнованими силами природи землями. Разом з тим слід зазначити, що при відсутності підстав для сплати земельного рентного доходу, але при наявності земельної ділянки, з юридичних осіб буде стягуватися податок на земельну ділянку як нерухоме майно, базою оподаткування якого слід вважати площу земельних ділянок. Таким чином податок на земельний рентний дохід повинні платити користувачі, тобто ті підприємства, які виробляють продукцію безпосередньо на даній земельній ділянці.

Основна особливість методики нарахування податку на земельний рентний дохід полягає в тому, що має відбутися факт реалізації продукції. У разі відсутності операцій по реалізації продукції податок дорівнює нулю. Якщо ж реалізація продукції відбулася, то в кінці місяця бухгалтер повинен визначити земельний рентний дохід, що дорівнює різниці між галузевою ціною, встановленою державою шляхом визначення середньої ціни на кожен вид продукції по області, і ціною на даний вид продукції, встановленої підприємством. Ці показники беруться без урахування сум ПДВ. Різниця множиться на кількість реалізованої продукції.

Якщо отримане значення негативне, тобто ціна, встановлена на підприємстві, нижча, ніж середня галузева ціна, визначена державою, це означає, що даний суб'єкт господарювання не має тих переваг, які мають його конкуренти, і в зв'язку з цим має право на створення резерву, призначеного для поліпшення стану земель, які використовуються в господарській діяльності.

Даний резерв нараховується в розмірі, встановленому підприємством, шляхом визначення відсотка від чистого доходу за поточний звітний період (місяць). У разі якщо отримана позитивна різниця, до цієї суми застосовується ставка відсотка, за якою визначається податок на земельно -

рентний дохід [43, с. 57]. У тому випадку, коли земельна ділянка не використовується, тобто дохід підприємство не отримує, податок стягується як з об'єкта нерухомого майна.

Таким чином, в господарській діяльності підприємства можуть виникнути три ситуації, які залежать від розміру земельного рентного доходу: в разі отримання позитивної різниці за цінами на продукцію, в разі отримання негативної різниці і якщо земельно - рентний дохід дорівнює нулю або земельна ділянка не використовується. Виникнення даної варіативності наголошує на необхідності формування інформації про земельний податок в Положенні про облікову політику підприємства. Відтак, можемо виокремити наступні етапи облікової політики підприємства.

Перший етап формування облікової політики - це дослідження стратегії управління підприємством і планів розвитку його діяльності в частині використання земельних ділянок, які знаходяться в його володінні або користуванні. Тобто необхідно проаналізувати стан та ефективність використання землі. Також необхідно вивчити вимоги законодавства щодо нарахування та сплати земельного податку та очікуваних його змін, ознайомитися з уже діючою обліковою політикою підприємства в частині тих положень, які взаємопов'язані з урахуванням розрахунків по земельному податку.

При цьому слід проаналізувати облікову політику резервів, так як в нашому випадку виникне новий резерв - на заходи щодо поліпшення стану земель підприємства, який формується в разі отримання негативної різниці при визначенні земельного рентного доходу. Далі, на методичному етапі, необхідно визначити об'єкти та елементи облікової політики в частині відображення операцій з оподаткування землі в обліку, а на заключному етапі - достовірно і правильно провести документальне оформлення і контроль над дотриманням положень облікової політики в частині обліку розрахунків з оподаткування землі.

При введенні пропонованих нами нововведень необхідно буде також контролювати соціальний ефект від проведених операцій, пов'язаних з оподаткуванням земель. У міру впровадження такої системи оподаткування необхідно здійснювати дії по встановленню у кожного землекористувача переліку і обсягів робіт з розширення заходів, що забезпечують отримання пільг по земельному податку. Також слід ввести коефіцієнт, який буде відображати результати дій щодо забезпечення поліпшень функціонування підприємства, пов'язаних з операціями із землею. Даний коефіцієнт може розраховуватися ставленням фактично отриманих доходів до вкладень, пов'язаних зі збільшенням земельної ренти (поліпшення земельних ділянок або отримання інших переваг).

Таким чином, правильна і продумана організація бухгалтерського обліку операцій з оподаткування землі, положення якої будуть закріплені в обліковій політиці підприємства, є запорукою поліпшення податкової дисципліни підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Законодавством передбачено два способи справляння плати за використання землі в Україні. Перший спосіб виражається у вигляді земельного податку, який відповідно до п.п. 10.1.1 Податкового кодексу України належить до місцевих податків. Другий спосіб плати за використання землі виражається у вигляді орендної плати, яка вноситься орендарями (суборендарями) відповідно до умов договору оренди (суборенди). Плата за землю є економічним стимулом і гарантом існування і розвитку землекористування.

Основними елементами механізму справляння плати за землю в Україні виступає: суб'єкт, об'єкт, ставка земельного податку, предмет, база, одиниця оподаткування, строки сплати земельного податку та пільги щодо сплати земельного податку. Додатковими елементами механізму справляння плати за землю є: джерело сплати земельного податку, методи, способи та правовий режим земельного податку, фонд надходження земельного податку та звітність за земельним податком.

Облік операцій з оподаткування землі повинен бути сформований так, щоб відповідно до інформації, яка міститься в ньому можливо було безпомилково і оперативно визначити базу оподаткування, потім правильно її застосувати, при необхідності створити резерв, а також правильно вибрати податок, який необхідно сплатити: або на земельно рентний дохід, або на земельну ділянку як об'єкт нерухомого майна.

РОЗДІЛ 3

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД НОРМАТИВНО – ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА НАЦІОНАЛЬНЕ ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ

3.1 Порівняльний аналіз міжнародного досвіду нормативно – правового забезпечення земельного оподаткування: перспективи для України

Механізм оподаткування земельних ресурсів, що застосовується в зарубіжних країнах, цікавий для української практики в частині можливості адаптації його позитивних характеристик. Головна особливість оподаткування земельних ресурсів в більшості країн полягає в тому, що земельний податок функціонує не як самостійний податок, а як складовий елемент податку на нерухомість, об'єктом якого виступає вартість єдиного об'єкта нерухомості, що включає земельну ділянку і його забудову [44, с. 58].

До прикладу, у Німеччині земельний податок фактично виступає в формі податку на нерухомість, хоча в законодавстві країни він прописаний як Grundsteuer - поземельний податок. При федеративному устрої держави поземельний податок відноситься до розряду місцевих і зараховується до бюджетів земель з частковим відрахуванням в громади, які і займаються його справлянням. Оподаткуванню підлягають як самі земельні ділянки (особливо це стосується земель сільськогосподарського призначення, лісового та водного фондів), так і наявне на них нерухоме майно (квартири, будинки, магазини), власниками якого є юридичні та фізичні особи. У зв'язку з цим фактично формується два види поземельного податку: - для земельних ділянок лісового та сільського господарства (тип А); - для всіх інших земельних ділянок (тип В). Їх відмінність проявляється в механізмі розрахунку суми податку. Не підлягають оподаткуванню земельні ділянки: 1)

знаходять у власності державних установ, церков, некомерційних організацій; 2) громадського призначення; 3) використовуються в наукових цілях. Базою для нарахування є податкова (оціночна) вартість, яка визначається за вирахуванням неоподаткованого мінімуму (для фізичної особи - 70 тис. Євро, для пенсіонерів та інвалідів - 100 тис. Євро) [45].

Ставка податку формується з двох частин: перша встановлюється централізовано (як правило, від 1 до 3,5% вартості об'єкта), друга (з коефіцієнтом) визначається громадами. Коригувальні надбавки громади для поземельного податку типу А складають близько 0,6%, а для податку типу В вони мають більш розгалужену структуру, включаючи облік таких факторів, як інтенсивність використання земельної ділянки, вартість споруджених на ній будівель, і можуть варіювати в межах 0,26-0,35% [46]. Для міст підсумкова частина ставки податку типу В представляє досить значну величину, однакову на всій території міста (наприклад, для Берліна - 810%, Гамбурга - 540%, Мюнхена - 535%). Однак, не дивлячись на складність представленого механізму, роль поземельного податку в Німеччині невелика. Середньорічна сума поземельного податку на житлові будинки становить приблизно 1,5-2 тис. Євро, а на земельні ділянки розміром 0,5-4 га, зайняті в промислових районах під виробництво, - від 2 до 6 тис. Євро [47]. Як правило, сума податку сплачується поквартально.

Також, згідно з німецьким законодавством, факт продажу об'єкта нерухомості не скасовує обов'язок зі сплати податку, оскільки «продавець зобов'язаний платити податки на нерухомість до кінця календарного року навіть в тому випадку, якщо власність перейшла на покупця протягом року» [48]. Додатковою особливістю справляння поземельного податку в Німеччині є дозвіл юридичним особам враховувати його як витрати при оподаткуванні прибутку.

У США земельний податок також є складовою частиною податку на нерухомість, що сплачується виходячи з вартості як самої земельної ділянки, так і всіх будівель на ньому. Визначення ставки, термінів сплати і правил

адміністрування належить до юрисдикції округу, що впливає на підсумковий розмір податку. Ставка податку розраховується залежно від загальної вартості нерухомості, розташованої на території округу, і суми, необхідної для фінансування потреб округу, до яких відносяться витрати на: - державні школи; - громадські бібліотеки; - поліцейські ділянки; - пожежні частини; - відділення швидкої допомоги; - громадські дороги і шосе; - парки та інші зони відпочинку; - муніципальні органи управління (почасти й штату).

Сам розрахунок досить простий. Якщо, припустимо, вартість всієї нерухомості округу визначається в 400 млн дол., а сукупні витрати на майбутній рік в 6 млн дол., то ставка податку становитиме $6 \text{ млн} / 400 \text{ млн} = 0,015$, або 1,5%. Виходячи з ставок податків по кожному округу в подальшому формується середня ставка податку за штатом. Тобто ставки податку на нерухомість не є фіксованими, а підлягають періодичному перегляду. Таким чином, при розрахунку податку на нерухомість в США завжди потрібно актуалізувати дані як за ставками, так і по іншим елементам податку. Особливістю розрахунку податку на нерухомість є облік ринкової вартості об'єкта.

Серед основних пільг по ньому слід виділити: - зменшення суми податку на 4 тис. - 6 тис. дол. США для літніх власників нерухомості (senior citizen's exemption). Для отримання цієї пільги необхідно бути старше 65 років, володіти майном і нести відповідальність за сплату податку; - звільнення майна від стягнення по боргах (homestead exemption); - різні пільги для ветеранів війни та ін. Пільги по податку на нерухомість як за видами застосування, так і за обсягами розрізняються по штатах. Наприклад в окрузі Пейорія штату Іллінойс існують [49]: - загальні виключення (general homestead exemption, GHE); - щорічна пільга для власника нерухомості або орендаря; для проживає в об'єкті нерухомості однієї сім'ї; для суб'єкта, що несе відповідальність за сплату податку на майно за лізингове майно (сума пільги становить до 6 тис. дол.); - пільги для інвалідів (disabled persons «home-stead exemption») - щорічне скорочення податку на 2 тис. дол. США

для інвалідів, які володіють нерухомістю; - пільги для ветеранів (disabled veterans 'home-stead exemption) - до 100 тис. дол. США від ринкової вартості для певних типів житла, яке знаходиться у власності ветерана або пережив його дружина. Право на пільгу має бути підтверджено щорічно; - пільги при впорядкуванні нерухомості (homestead improvement exemption) - поліпшення, перебудові та ін., які надаються на чотири роки з податку не більше 75 тис. дол. США на рік .; - інші пільги (returning veterans 'homestead exemption, senior citizens assessment freeze homestead exemption, senior citizens homestead exemption). Зауважимо, що ранжирування штатів за рівнем ставок податку на нерухомість не збігається з їх ранжуванням за рівнем суми даного податку. Це обумовлено різною ринковою вартістю об'єкта оподаткування [50].

Проведений аналіз механізму оподаткування земель в Німеччині і США дозволяє зробити порівняння з українською практикою. Відтак, говорити про необхідність використання зарубіжного досвіду в Україні можна тільки в контексті об'єднання плати за землю та податку на нерухомість, що суттєво спростить процедуру адміністрування податку та ліквідує безліч недоліків в існуючій системі оподаткування. Застосування кадастрової вартості при оцінці земельної ділянки (та й нерухомості в цілому) видається більш досконалою формою податкової оцінки, ніж використання ринкової вартості, формування якої піддається впливу як екзогенних, так і ендогенних факторів, що призводять до волатильності цін на нерухомість. Можливо, що і зарубіжним країнам варто було б врахувати український досвід оподаткування в даній сфері.

3.2 Перспективи вдосконалення інституту плати за землю як обов'язкової складової земельного законодавства України

Аналіз чинного механізму оподаткування землекористування дозволяє дійти висновку, про те, що він не забезпечує повноту, справедливості і загальності оподаткування земельних ділянок, оскільки пов'язаний з

проблемою реєстрації та кадастрового обліку земельних ділянок. Крім того, на думку податкових органів, отриманий ними інформаційний масив досить часто не містить правовстановлюючих реквізитів земельних ділянок (ІПН платника податків, адреса земельної ділянки, кадастровий номер і т.д.), має безліч помилок і неточностей, зокрема, одні і ті ж ділянки дублюються під різними кадастровими номерами, невірно вказується площа земельних ділянок, багато таких, за якими немає даних про місце розташування та їх власників, що не дозволяє ідентифікувати правовласників земельних ділянок і забезпечити відповідне податкове адміністрування. В результаті кількість платників податків, які перебувають на обліку в податковому органі за місцем знаходження земельної ділянки, не збігається з числом платників податків. Залишається також ряд серйозних проблем, які не забезпечують повне формування податкової бази по земельному податку в державі [19].

У чинному механізмі справляння плати за землю, на наш погляд, закладені недоліки, які не забезпечують справедливості оподаткування. Він недостатньо диференційований з точки зору майнового стану, результатів господарської діяльності сільськогосподарського виробництва. Диференціація, закладена в нормативно – грошову вартість, характеризує цільове призначення земельних ділянок, а не їх цільове використання, що не стимулює підвищення ефективності використання землі, а також не враховує соціально-економічне становище землевласника - фізичної особи, що дуже важливо в умовах високої соціальної нерівності населення нашої держави, особливо що проживають в сільській місцевості і має в якості джерела існування невеликі земельні ділянки [19]. Таким чином, аналіз діючої системи оподаткування землекористування дозволяє відзначити, що підвищення ефективності земельного податку пов'язане з реалізацією рентної концепції оподаткування, спрямованого на вилучення земельної ренти, обумовленої перевагами розташування, родючості і якості земельних угідь.

На нашу думку, удосконалення системи встановлення та справляння плати за землю в контексті ринку земель можливе в двох напрямках: - більш детальна диференціація податкової ставки; - уточнення показників нормативно-грошової вартості земельних ділянок. «У першому напрямі необхідно на державному рівні передбачити зниження податкової ставки за землі, які використовуються для сільськогосподарських цілей, від 0,3% до нуля - в разі повного звільнення аграрних товаровиробників, що виробляють найбільш значущі для суспільства види продукції і продовольства, від плати за землю» [35, с. 146]. Удосконалення розглянутої системи в другому напрямку повинно передбачати своєчасну актуалізацію земельно-оціночних відомостей і диференціацію кадастрової та нормативно-грошової вартості земельних ділянок в залежності від цільового призначення і дозволеного використання. Для земель, що використовуються в сільському господарстві, кадастрова вартість повинна бути мінімальною; для земель, які використовуються в промислових галузях економіки - максимальною. Введення диференційованих показників нормативно-грошової вартості земель має здійснюватися також на рівні конкретного органу державної влади. При цьому, на нашу думку, для сільськогосподарських земель при встановленні платежів за землю слід враховувати їх якість, місце розташування, економічну значимість.

В цілому, можна виділити кілька напрямків, що перешкоджають використанню земельного податку як регулятора ефективного використання земель:

1. Низька інвестиційна активність. Інвестиційна привабливість земельних ресурсів багато в чому залежить від стабільності, визначеності і передбачуваності розвитку території, які можливі тільки при наявності затверджених документів територіального планування державних утворень. Крім того, повільне залучення в господарський оборот земельних ділянок, що знаходяться в державній або комунальній власності, також негативно позначається на інвестиційній привабливості земель [19].

2. Відсутність контролю за використанням земельних ділянок. На наш погляд, для вирішення цієї проблеми необхідно наступне: - аналіз принципів і закономірностей визначення ринкової та кадастрової вартості земельних ділянок, порівнянність результатів; - вивчення правового режиму земельної ділянки, тобто встановлення дозволеного використання земельної ділянки, перспектив містобудівного розвитку території, на якій він розташований; - вивчення характеристик земельної ділянки для визначення можливих варіантів його використання; - оцінка і аналіз поточного використання земельної ділянки [19].

3. Відсутність узгодженості діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування з контролю збирання земельного податку. Для вирішення цієї проблеми необхідно: - активне залучення фахівців, що займаються професійною оцінкою і володіють спеціальними знаннями, в процес визначення нормативно-грошової вартості, призначення економічних експертиз; - додаткове адміністрування і передача послуг, пов'язаних з обліком, моніторингом та аналізом земельних ділянок спеціалізованим організаціям в рамках розвитку державно-приватного партнерства [19].

Одним з видів повноважень місцевих органів влади має бути залучення в оборот незатребуваних ділянок землі сільськогосподарського призначення: - звернення в державну та місцеву власність незатребуваних земельних часток і земельних ділянок із земель сільськогосподарського призначення; - створення умов для юридичного оформлення прав на земельні ділянки із земель сільськогосподарського призначення, які використовують їх сільськогосподарськими організаціями та селянськими (фермерськими) господарствами; - встановлення підвищених ставок земельного податку в разі їх невикористання за цільовим призначенням; - оформлення права власності на земельні ділянки, виділені відповідно до законодавства, із земель колишніх колгоспів на праві загально-пайової власності; - виявлення неврахованих земельних ділянок, зайнятих дачними будинками, присадибними будівлями. Відтак, проведення єдиної політики в сфері

земельних відносин, впорядкування меж землекористувачів, виявлення нераціонального використання земель, залучення до оподаткування і цивільний оборот неврахованих земель дозволить підвищити надходження земельного податку, створить сприятливий інвестиційний клімат, що сприяє надходженню додаткових фінансових ресурсів до державного та місцевого бюджетів [19].

Таким чином, розглядаючи земельний податок як одного з найголовніших способів підвищення економічної ефективності сільськогосподарських товаровиробників, на наш погляд, необхідно акцентувати увагу на тому, що його необхідно встановлювати: по-перше, пропорційно доходу, економічно і екологічно обґрунтовано; по-друге, він не повинен обтяжувати свого платника ні високою ставкою, ні складною процедурою сплати або її незручними термінами; по-третє, ставки податку повинні бути в регресійній залежності від динаміки якості сільськогосподарських угідь; по-четверте, необхідно його включити в єдину систему фінансового кругообігу з тим, щоб від його вилучення і подальшого використання була хоча б непряма віддача платникам податків через його цільове спрямування на екологічні потреби [19].

Окрім того, в першу чергу, необхідно, щоб система оподаткування землі стимулювала власника і користувача в ефективному використанні, догляді та утриманні в придатному для корисного використання землі. По-друге, система оподаткування сільськогосподарських виробників повинна враховувати особливості даної галузі економіки, рівень виробничого потенціалу, результати фінансово-господарської діяльності підприємств та їх ефективність. По-третє, оподаткування землі має подолати сформовані у власників земельних ділянок уявлення про систему безкоштовності землі, і сприяти бережному ставленню їх до неї [19].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Проведений аналіз механізму оподаткування земель в Німеччині і США дозволяє зробити висновок про необхідність використання зарубіжного досвіду в Україні лише в контексті об'єднання плати за землю та податку на нерухомість, що суттєво спростить процедуру адміністрування податку та ліквідує безліч недоліків в існуючій системі оподаткування. Застосування кадастрової вартості при оцінці земельної ділянки (та й нерухомості в цілому) видається більш досконалою формою податкової оцінки, ніж використання ринкової вартості, формування якої піддається впливу як екзогенних, так і ендегенних факторів, що призводять до волатильності цін на нерухомість. Відсутність єдиної для всіх країн моделі оподаткування землі можна пояснити впливом на податкову систему політичних, історичних, адміністративно-територіальних та інших умов. Проте, земельний (майновий) податок є історично самим сталим.

Розглядаючи земельний податок як одного з найголовніших способів підвищення економічної ефективності сільськогосподарських товаровиробників, його необхідно встановлювати: по-перше, пропорційно доходу, економічно і екологічно обґрунтовано; по-друге, він не повинен обтяжувати свого платника ні високою ставкою, ні складною процедурою сплати або її незручними термінами; по-третє, ставки податку повинні бути в регресійній залежності від динаміки якості сільськогосподарських угідь; по-четверте, необхідно його включити в єдину систему фінансового кругообігу з тим, щоб від його вилучення і подальшого використання була хоча б непряма віддача платникам податків через його цільове спрямування на екологічні потреби.

Удосконалення системи встановлення та справляння плати за землю можливе в двох напрямках: - більш детальна диференціація податкової ставки; - уточнення показників нормативно-грошової вартості земельних ділянок.

ВИСНОВКИ

1. Історичний аналіз становлення інституту плати за землю дозволяє виокремити декілька його періодів, зокрема: I період – зародження (IX-XIII ст.), II період – адміністрування земельних податків Литовсько-Польської Доби (поч. XIV ст.), III період - створення земельної податкової системи Козацької держави (1648-1654 рр.), IV період - середина XVI – поч. XX ст., створення податкової системи Російської та Австро-Угорської імперій, а також першим нормативним закріпленням земельного податку; V період - формування податкової системи незалежної України (поч.1990 р. – теперішній час).

2. Звернуто увагу, що юридичне закріплення поняття плата за землю регламентує те, що вона являє собою два податки, які за своєю правовою природою є самостійними платежами, а саме орендна плата та земельний податок. Звернуто увагу, що визначення на законодавчому рівні таких понять «плата за землю», «земельний податок», «орендна плата» та форм податку у вигляді земельного податку та орендної плати є недоліком вітчизняної нормативно-правової бази. Відтак, законодавство України потребує реформування у напрямку систематизації загальнообов'язкових внесків для землекористувачів та землевласників, встановивши на законодавчому рівні, безпосередньо у Податкового кодексу України єдиного для всіх суспільних відносин в сфері землеволодіння та землекористування - плати за землю.

3. Констатовано, що законодавством України передбачено два способи справляння плати за використання землі в Україні. Перший спосіб виражається у вигляді земельного податку, який відповідно до п.п. 10.1.1 Податкового кодексу України належить до місцевих податків. Другий спосіб плати за використання землі виражається у вигляді орендної плати. Проте, наявні декілька специфічних обов'язкових платежів, що справляються в країні та які, є відмінні від форм, які вказані в ст. 14 ПК України. Такі

обов'язкові платежі відрізняються особливим колом платників та специфікою мети землекористування.

4. Зауважено, що основними елементами механізму справляння плати за землю в Україні виступає: суб'єкт, об'єкт, ставка земельного податку, предмет, база, одиниця оподаткування, строки сплати земельного податку та пільги щодо сплати земельного податку. Додатковими елементами механізму справляння плати за землю є: джерело сплати земельного податку, методи, способи та правовий режим земельного податку, фонд надходження земельного податку та звітність за земельним податком.

5. Зроблено висновок, що нормативна грошова оцінка земель являє собою необхідну складову нормативно – правового регулювання суспільних відносин в сфері землеволодіння та землекористування. Саме нормативна грошова оцінка є визначальною при визначенні розміру земельного податку та водночас основою для формування бюджетів місцевого рівня. Необхідним є створення загальнодержавних, регіональних та місцевих електронних банків даних.

6. Зроблено висновок про необхідність вдосконалення бухгалтерського відображення операцій з нарахування та сплати податку. За основу нарахування земельного податку запропоновано прийняти земельно - рентний дохід, який фактично є основним доходом із землі.

7. Звернуто увагу, що необхідність використання зарубіжного досвіду в Україні можливе лише в контексті об'єднання плати за землю та податку на нерухомість, що суттєво спростить процедуру адміністрування податку та ліквідує безліч недоліків в існуючій системі оподаткування.

8. Удосконалення системи встановлення та справляння плати за землю можливе в двох напрямках: - більш детальна диференціація податкової ставки; - уточнення показників нормативно-грошової вартості земельних ділянок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Третяк А. М. Історія земельних відносин та землеустрою в Україні: [навч. посіб.]. К. : Аграрна наука, 2002. 280 с.
2. Ібрагімов М. Р. Земельне оподаткування: теоретичні постулати та фіскальні реалії в Україні. *Вісник Харківського економічного університету*. 2009. № 9. С. 17 – 23.
3. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні : [навч. посіб.] / Ф. О. Ярошенко, В. Л. Павленко. Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. 240 с.
4. Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. К.: Вісник податкової служби України, 2002. 144 с.
5. Голобуцький В. М. Запорозьке козацтво. К. : Вища школа, 1994. 539 с.
6. Нелін О. І. Про розвиток зобов'язального права на Україні на початку ХІХ ст. *Проблеми правознавства*. 1990. № 51. С. 33 – 38.
7. Кулишер І. М. Очерки финансовой науки. Петроград: Наука и Школа, 1920. Вып. 2. 392 с.
8. Скурська Н. М. Реформування земельних відносин в Україні на рубежі ХХ-ХХІ ст. *Історія народного господарства та економічної думки України (збірка наукових праць)*. 3: *Збірник праць*. К.: ТОВ «ДКС Центр», 2009. 300 с.
9. Рязанцев Д. Б. Налоговая система России во второй половине ХІХ – начале ХХ века (историко-правовой аспект): дис... канд. юрид. наук. Новгород, 2004. 176 с.
10. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: «Статут», 2002. 555 с.
11. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: ИНФРА-М, 2008. 252 с.

12. Про земельну реформу: постанова Верховної Ради Української РСР від 18.12.1990. № 563-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/563-12#Text> (дата звернення 15.10.2021).
13. Про власність: закон України від 07.02.1991. № 697-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/697-12#Text> (дата звернення 15.10.2021).
14. Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва: указ Президента України від 10.11.1994. № 666/94. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/666/94#Text> (дата звернення 15.10.2021).
15. Земельний кодекс України від 16.10.2020. № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення 15.10.2021).
16. Про плату за землю: закон України від 03.07.1992. № 2535-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12#Text> (дата звернення 15.10.2021).
17. Про систему оподаткування : закон України від 25.06.1991. №1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення 15.10.2021).
18. Про оренду землі : закон України від 06.10.1998. № 161-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> (дата звернення 15.10.2021).
19. Бондарчук Н., Ліхтанська Н., Тишкевич О. Актуальні питання механізму земельного оподаткування в Україні в контексті ринку земель сільськогосподарського призначення. Підприємництво, господарство і право. 2021. №10.
20. Словарь української мови : в 4-х тт. / за ред. Б. Грінченка. К.: Наукова думка, 1907 – 1909. Т. 3. 320 с.
21. Словник української мови: в 11 тт. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. К.: Наукова думка, 1970 – 1980. Т. 6. 620 с.
22. Словарь української мови : в 4-х тт. / за ред. Б. Грінченка. К.: Наукова думка, 1907 – 1909. Т. 2. 380 с.

23. Словник української мови: в 11 тт. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. К.: Наукова думка, 1970–1980. Том 9. 900 с.
24. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. / редкол. : М. В. Шульга (голова) та ін. Нац. акад. прав. наук України, Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, 2019. Т. 16: Земельне та аграрне право. 696 с.
25. Плотнікова Ю. І. Проблеми визначення поняття «плата за землю» як різновиду податку у законодавстві України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Випуск 3 (9). С. 44 – 49.
26. Конституція України від 28.06.1996. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 15.10.2021).
27. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.10.2021).
28. Каракаш І. І. Земельне право України / М. В. Шульга, Н. О. Багай, В. І. Гордєєв та ін.; за ред. М. В. Шульги. Х.: Право, 2013. 520 с.
29. Дем'янчук О. І., Струмінська Б. М. Плата за землю як важливе джерело доходів місцевих бюджетів України та недоліки в його застосуванні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць* / за ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2013. Випуск 24. С. 114 – 117.
30. Алісов Є. О. До питання про специфічні правові форми плати за землю в Україні. *Національний юридический журнал: теорія и практика*, 2016. № 6 (22). С. 70 – 73.
31. Мартин А. Г. Державне регулювання ринку земель: принципи, завдання, механізми. *Землеустрій і кадастр*. 2008. № 1. С. 35 – 41.
32. Виговська Н., Стеблянюк О. Державний фінансовий контроль у системі регулювання земельних відносин. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 4(37). С. 104 – 111.

33. Хохуляк В. В. Правове регулювання земельного податку в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. Чернівці, 2003. 235 арк.
34. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: закон України від 01.07.2004 № 1952-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#Text> (дата звернення 12.10.2021).
35. Пепеляев С. Г. Основы налогового права. М.: Инвест фонд, 1995. 496 с.
36. Іванова А. І. Інституційне забезпечення системи оподаткування земельних відносин в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Випуск 7. Частина 1. С. 145 – 150.
37. Коробська А. О. Нормативна грошова оцінка земель як інструмент регуляторної політики у сфері використання земельних ресурсів. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2019. №1 (212). С. 115 – 124.
38. Токарева К. О. Нормативна грошова оцінка земель: сутність і значення для визначення ставок земельного податку. *Теоретичні та практичні проблеми земельної реформи в Україні: зб. наук. пр. за матеріалами круглого столу, 15 лист. 2019 р.* Харків : НДІ ПЗІР НАПрНУ. 2019. С. 137 – 143.
39. Вініченко О. М. Удосконалення контролю функціонального використання орендованих земельних ділянок. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 6. Частина 4. С. 187 – 191.
40. Про оцінку земель: закон України від 11.12.2003. № 1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> (дата звернення 19.10.2021).
41. Кузін Н. В., Дмитренко Л. В. Окремі аспекти грошової оцінки земель. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2012. Випуск 4 (52). С. 165 – 167.
42. Здан С. И. Основные аспекты формирования учетной политики расчетов по налогу на землю: перспективы развития в Украине. *Бухгалтерский учет и анализ*. 2013. №8. С. 15 – 18.

43. Здан С. И. Налог на земельный рентный доход – новый этап налогообложения земли: особенности начисления в бухгалтерском учете. *Экономика. Финансы. Право*. 2012. № 12. С. 56 – 58.

44. Кундиус В. А., Иванова Ю. Н. Земельное налогообложение США и стран ЕС. Опыт для российского АПК. *Вестник Алтайского государственного аграрного университета*. 2008. № 11 (49). С. 58 – 61.

45. Куприянов В. А. Анализ зарубежного опыта налогообложения объектов недвижимости. URL: <http://elib.sfu-kras.ru/bitstream/handle/2311/8103/s005-184.pdf?sequence=1> (дата звернения 15.10.2021).

46. Налоговая система Германии. URL: http://baumanki.net/show-document/1-69170/9d82287_69fbebdc7840a42fbedc1169/4/ (дата звернения 15.10.2021).

47. Налоги в Германии. Finest Estate Group. URL: http://www.finestgroup.ru/page_info.php?pages_id=50 (дата звернения 15.10.2021).

48. Налог на недвижимость в Германии. URL: <http://pilschikov.ru/nalog-na-nedvizhimost-v-germanii/> (дата звернения 15.10.2021).

49. Peoria County Supervisor of Assessments Office. URL: <http://www.co.peoria.il.us/download?path=/assessment-supervisor/General+Homestead+Exemption.pdf> (дата звернения 15.10.2021).

50. Property Taxes by State. URL: <http://www.tax-rates.org/taxtables/property-tax-by-state/> (дата звернения 15.10.2021).