

## **ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ РЕФОРМУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН**

*Розкрито механізм оподаткування землі після реформування колективних та державних сільськогосподарських підприємств. Показано податкові наслідки для бюджету при оподаткуванні земельних паїв, які знаходяться у приватній власності селян та передаються ними в оренду фермерським і сільськогосподарським підприємствам та агрохолдингам. Вказано на необхідність вдосконалення оподаткування землі, одержаної в оренду агрохолдингами.*

### **Постановка проблеми**

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

### **Аналіз останніх досліджень**

Оподаткуванню землі в системі оподаткування аграрного сектора економіки постійно приділяється значна увага. Це питання знаходиться у полі досліджень М.Я. Дем'яненка [4], який зробив значний науковий внесок у механізм удосконалення оподаткування землі, через запровадження фіксованого сільськогосподарського податку. Цей напрямок вдосконалення механізму оподаткування землі підтримують та продовжують дослідження Л. Тулуша [7],

В. Синчака [3], С. Юшка [1], Н. Сеперович [5], Є. Опрі [6], та ін. Разом з тим, запровадження приватної власності на землю та введення в ринок такого товару як земля зумовлює необхідність методологічних змін в оподаткуванні землі, що вимагає розкриття цієї проблеми з точки зору податкових наслідків у наповненні бюджетів.

Метою статті є розкриття механізму оподаткування землі та його податкових наслідків для бюджету у зв'язку з реформуванням земельних відносин та розширенням бази оподаткування.

### **Об'єкт та методика дослідження**

Об'єктом дослідження є процес оподаткування землі, одержаної селянами у приватну власність, у процесі реформування колективних та державних сільськогосподарських підприємств.

Теоретичною і методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання й системний підхід до вивчення економічних явищ та процесів, нормативно-правові акти з питань податкової політики в аграрному секторі економіки, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії оподаткування. У процесі дослідження використовувалися такі методи: абстрактно-логічний, розрахунково-конструктивний, економічного аналізу та ін.

### **Результати досліджень**

В історії оподаткування завжди знаходилося місце землі як об'єкта оподаткування. За часів Радянського Союзу, коли земля знаходилася у власності держави та передавалася у користування сільськогосподарським підприємствам та населенню, користувачі сплачували земельний податок. У більшості випадків, земля як об'єкт оподаткування, використовувалася у часи, коли були проблеми з наповненням казни. У перші роки існування української держави власники та землекористувачі земельних ділянок сплачували земельний податок. В цей час сільськогосподарські підприємства, крім плати за землю, сплачували податок на прибуток та інші податки й збори, визначені податковим законодавством. Становлення ринкових відносин у країні в цілому та сільськогосподарському виробництві, зокрема, супроводжувалося гіперінфляцією. Значний диспаритет цін між промисловою та сільськогосподарською продукцією і ряд інших факторів негативно вплинули на прибутковість аграрного сектора економіки. Сільське господарство як галузь, що формує близько 12 % валового внутрішнього продукту, у кінці 90-х років перестала наповнювати бюджет країни, оскільки значно знизилася його ефективність. Так, частка збиткових підприємств аграрного сектора економіки за результатами господарської діяльності в 1998 р. становила 91,9 %, а рівень сплати податків галуззю за цей же період – 43,2 % [1].

Виходячи з цього, виникає необхідність пошуку нових податкових джерел наповнення бюджету, незважаючи на збитковість аграрного сектора економіки. Таким джерелом є запровадження з 1 січня 1999 року спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі фіксованого

сільськогосподарського податку (ФСП). Передбачалося, що ФСП запроваджується тимчасово (до 2004 року), але, як показує механізм його функціонування, після кількарізного продовження застосування цього податку та з введенням Податкового кодексу України [10], він стає постійним податком і надає сільськогосподарським підприємствам можливість застосовувати спеціальний режим оподаткування.

У науковій думці механізму застосування цього податку приділено багато уваги, відзначено його позитивні та негативні сторони. З нашої точки зору, у запровадженні ФСП порушено методологічну сторону визначення розміру податку. Згідно з теорією оподаткування, кожен податок має конкретний об'єкт та базу оподаткування. Запровадження на першому етапі ФСП відмінило дію 12 податків і обов'язкових платежів, які мали базою оподаткування грошову оцінку землі, оплату праці, розмір прибутку, виручку та інші об'єкти. ФСП розраховувався, виходячи із площі сільськогосподарських угідь та їх грошової оцінки, та не залежав від результатів господарської діяльності суб'єктів господарювання на селі, а значить, гарантував податкові надходження до бюджету. Ось в чому була і є головна податкова доцільність запровадження ФСП.

Із запровадженням Податкового кодексу України сільськогосподарські підприємства можуть застосовувати ФСП через механізм спеціального оподаткування, а значить, землі сільськогосподарського призначення залишаються одним із джерел наповнення бюджету. Сільськогосподарські підприємства, які відповідають вимогам застосування ФСП і мають в наявності власні чи орендовані земельні ділянки, а частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків, є платниками зміненого земельного податку. Сільськогосподарські підприємства, які не відповідають вищенаведеним вимогам і мають у власності чи орендують земельні ділянки сільськогосподарського призначення, сплачують земельний податок, розмір якого залежить від нормативної грошової оцінки 1 га сільськогосподарських угідь та площі таких угідь.

Слід відмітити, що запровадження ФСП відбулося у період завершення реформування колективних та державних сільськогосподарських підприємств та передачі майже 7 млн селянам земельних та майнових паїв у їх власність. Селяни по-різному використали свої паї. За даними ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААНУ, земельні паї було використано для створення 4,75 млн особистих селянських господарств, 43 тис. фермерських господарств та 16 тис. сільськогосподарських підприємств [8]. Виходячи із різноманітності форм господарювання та відносин власності, земля може виступати з різних сторін як об'єкт та база оподаткування. Так, якщо земля використовується власником для ведення присадибного господарства, вона оподатковується земельним податком. При використанні землі для створення фермерського господарства чи для створення сільськогосподарських підприємств, шляхом об'єднання земельних паїв, земля оподатковується через ФСП. Разом з тим, дослідження показують, що більшість селян не в змозі самостійно працювати та обробляти земельні паї.

Виходячи з цього, земельні паї передаються в оренду власникам новостворених сільськогосподарських підприємств, а в останні роки – агрохолдингам за передбачену в договорі оренди земельного паю, плату. Держава встановила мінімальну плату за оренду земельного паю в розмірі 1 відсотка, а пізніше – не менше 3 відсотків його грошової оцінки. Таким чином, селяни одержали специфічну форму доходу – дохід від здавання землі (земельного паю) в оренду, а держава значно розширила базу оподаткування доходів. Слід відмітити, що оподаткування цього доходу не залежить від рівня прибутковості веденого орендарем бізнесу, що гарантує державі значні податкові платежі до бюджету, що підтверджують дані табл. 1.

**Таблиця 1. Податкові надходження від передачі в оренду земельних паїв власників Житомирської області, 2011 р.**

№ п/п	Назва району	Кількість орендодавців, осіб	Розмір земельної частки (паю), га	Загальна площа орендованої землі, тис. га	Грошова оцінка землі, тис. грн/га	Розмір орендної плати, тис. грн.	Розмір орендної плати, % від грошової оцінки землі	Розмір податку з орендної плати за земельні паї, тис. грн. **
1.	Андрушівський	10627	3,68	39,1	12,53	14448	3,4	2167,2
2.	Бердичівський	10509	2,34	24,6	13,11	9834	3,3	1475,1
3.	Любарський	10717	2,87	30,8	12,32	10396	3,7	1559,4
4.	Попільнянський	12567	2,53	44,3	15,30	19366	3,5	2904,9
5.	Ружинський	15136	3,04	46,0	13,14	19511	3,1	2926,6
6.	Чуднівський	12497	2,86	35,7	12,92	13925	3,3	2088,8
7.	Романівський	5495	3,11	17,1	9,40	3394	4,7	509,1
8.	Житомирський	6884	2,64	18,2	17,10	4632	6,7	694,0
9.	Коростишівський	4590	3,22	14,8	10,50	2143	7,3	321,4
10.	Новоград-Волинський	8539	2,73	23,3	8,41	5247	3,7	787,1
11.	Черняхівський	3710	3,07	11,4	4,90	1723	3,2	258,4
12.	Баранівський	3636	2,86	10,4	5,40	1563	3,6	234,5
13.	Володарсько-Волинський	1002	3,19	3,2	9,13	425	6,9	63,7
14.	Ємільчинський	3055	1,96	6,0	2,76	925	3,0	138,8
15.	Коростенський	1911	3,56	6,8	3,39	539	4,3	80,8
16.	Лугинський	143	2,10	0,3	6,78	266	3,0	39,9
17.	Малинський	2758	2,83	7,8	2,38	767	3,0	115,1
18.	Народицький	685	2,63	1,8	7,33	362	3,6	54,3
19.	Овруцький	7375	1,53	11,3	2,99	2761	3,0	414,2
20.	Олевський	479	3,76	1,8	31,84	721	7,9	108,1
21.	Радомишльський	3557	2,92	10,4	4,23	1880	3,0	282,0
22.	Червоноармійський	5682	3,20	18,2	4,57	2208	3,8	331,2
23.	Брусилівський	4972	4,06	20,2	7,11	4184	3,4	627,6
	<b>Разом</b>	<b>136526</b>	<b>2,96</b>	<b>403,5</b>	<b>9,46</b>	<b>121220</b>	<b>3,1</b>	<b>18183</b>

\* в середньому по Житомирській області

\*\* при умові, що дохід від орендної плати буде оподаткований за ставкою 15 %

Джерело: розраховано та доповнено за даними Державного комітету земельних ресурсів у Житомирській області.

Дані табл. 1 показують, що лише в Житомирській області з орендної плати за передачу земельних паїв в оренду в 2011 р. було перераховано до бюджету більше 18 млн грн. За даними 2009 р., в масштабах України ці надходження за

нашими розрахунками можуть складати 270–320 млн. грн. Це підтверджують дані, наведені в таблиці 2.

Таким чином, передача державою у власність селян земельних паїв та передача власниками їх в оренду фермерським господарствам, сільськогосподарським підприємствам, агрохолдингам та іншим орендарям створює гарантоване джерело податкових надходжень до бюджету країни. Дослідження показують, що в останні роки значно зростає конкуренція серед орендарів земельних паїв, а значить, у селян є можливість значно підвищити розмір орендної плати, що збільшить як доходи селян, так і податкові надходження. Також слід враховувати те, що доходи селян і податкові надходження держави в 2012 та наступних роках значно зростуть, оскільки з 1 січня 2012 року нормативна грошова оцінка гектара ріллі окремої земельної ділянки, проведеної станом на 1 липня 1995 року індексується на коефіцієнт 1,756 [9].

**Таблиця 2. Вартість продукції, виданої пайовикам у рахунок орендної плати за землю та майнових паїв (часток), та утриманого податку з орендної плати, млн грн**

Показники	2000 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Продукція сільського господарства	747,6	991,9	773,7	1071,4	1021,4	1002,8	1120,1	1516,8	1795,0
Продукція рослинництва	731,2	945,1	711,3	1026,5	984,2	963,9	1086,8	1488,8	1760,0
Продукція тваринництва	16,4	46,8	62,4	44,9	37,2	38,9	33,3	28,0	35,0
Сума податку з орендної плати	112,1	148,8	116,0	160,7	153,2	150,4	168,0	227,5	269,2

*Джерело:* розраховано за даними щорічного статистичного збірника України за 2009 р., с. 151.

\* при умові, що дохід від орендної плати буде оподаткований за ставкою 15 %.

Важливе джерело наповнення бюджету, пов'язане із землею, виникає із запровадженням ринку землі сільськогосподарського призначення. Держава одержить значні податкові надходження через державне мито від операцій купівлі-продажу землі сільськогосподарського призначення та від їх реєстрації в земельному кадастрі. Розрахунки показують, що лише від первинної державної реєстрації договорів оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення до бюджету надійде до 210 млн грн. Враховуючи те, що процес укладання-розірвання договорів оренди земельних ділянок

сільськогосподарського призначення є постійним, а значить, бюджет буде мати ще одне джерело наповнення бюджету.

### **Висновки та перспективи подальших досліджень**

Підсумовуючи, можна стверджувати, що реформування земельних відносин має позитивні податкові наслідки для держави, оскільки значно розширює податкову базу операцій, які мають відношення до володіння, використання та продажу земельних ділянок. З іншої сторони, потребує подальшого дослідження механізм оподаткування орендованих земельних паїв агрохолдингами.

### **Література**

1. Юшко С. Фіксований сільськогосподарський податок: історія виникнення та перспективи застосування. / С. Юшко // *Фінанси України*. – 2009. – № 11. – С. 63–72.
2. Фінансово-економічні аспекти стабільного розвитку аграрної економіки України / за ред. М.Я. Дем'яненка, М.Й. Маліка. – Умань. – 2009. – 304 с.
3. Синчак В.П. Критерії визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку. / В.П. Синчак // *Фінанси України*. – 2003. – № 8. – С. 33–40.
4. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я. Дем'яненко // *Економіка АПК*. – 2008. – № 2. – С. 17–25.
5. Сеперович Н. Податкова система як фактор економічного зростання АПК / Н. Сеперович. // *Теорія і практика ринків*. – 2007. – № 2. – С. 39–42.
6. Опря Є. Параметри удосконалення механізму спеціального прямого оподаткування в аграрному секторі / Є. Опря // *Облік і фінанси АПК*. – 2007. – № 7–8. – С. 52–57.
7. Тулуш Л.Д. Формування інструментарію прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Л. Тулуш // *Облік і фінанси АПК*. – 2010. – № 1. – С. 125–131.
8. Інституціональні засади трансформацій в аграрній сфері: доповідь на 13 річних зборах Всеукраїнського конгресу вчених, економістів-аграрників 20–21 червня 2011 р. / П.Т. Саблук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2011. – С. 33.
9. Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів. Постанова Кабінету Міністрів України від 31 жовтня 2011 р., № 1185.
10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. // *Бухгалтерія*. – 2012. – № 1–2.
11. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання надання Державним агентством земельних ресурсів та його

територіальними органами платних адміністративних послуг». Постанова Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2011 р., № 978.

---