

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет інформаційних технологій, обліку та фінансів

Кафедра фінансів і кредиту

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

ВОЛКІВСЬКА Анастасія Олександрівна

УДК 336.22

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

«Оподаткування землі: стан та перспективи вдосконалення»

072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

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

Керівник роботи
ДЕМА Дмитро Іванович
к.е.н., професор

Житомир – 2023

Висновок кафедри фінансів і кредиту за результатами попереднього захисту:
ВОЛКІВСЬКА Анастасія Олександрівна

Протокол засідання кафедри фінансів і кредиту № __ від «__» січня 2023 р.

Завідувач кафедри фінансів і кредиту

к.е.н., професор _____

Дмитро ДЕМА

«__» січня 2023 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Здобувач вищої освіти **ВОЛКІВСЬКА Анастасія Олександрівна** захистив (ла)
кваліфікаційну роботу з оцінкою:

сума балів за 100-бальною шкалою _____

за шкалою ECTS _____

за національною шкалою _____

Секретар ЕК

_____ «__» січня 2023 р.

Тетяна ТОВСТУХА

АНОТАЦІЯ

Волківська А.О. Оподаткування землі: стан та перспективи вдосконалення. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». – Поліський національний університет, Житомир, 2023.

В кваліфікаційній роботі розкрито еволюцію розвитку та економічну сутність плати за землю в Україні. Показано динаміку та структуру доходів місцевих бюджетів. Визначено значення плати за землю у формуванні доходів місцевих бюджетів. Розкрито механізм адміністрування земельного податку. Розкрито досвід оподаткування землі за кордоном. По результатах проведеного дослідження запропоновано конкретні рекомендації та пропозиції щодо вдосконалення оподаткування землі.

Ключові слова: земля, плата за землю, земельний податок, місцеві бюджети, доходи місцевих бюджетів, оподаткування, платники податків єдиний податок.

SUMMARY

Volksvska A.O. Land taxation: state and prospects for improvement – Manuscript.

Qualification work for the master's degree in specialty 072 "Finance, Banking and Insurance". – Polissia National University, Zhytomyr, 2023.

The qualification work reveals the evolution of development and the economic essence of payment for land in Ukraine. The dynamics and structure of local budget revenues are shown. The value of the land fee in the formation of local budget revenues was determined. The mechanism of land tax administration has been revealed. The experience of land taxation abroad is revealed. Based on the results of the conducted research, specific recommendations and proposals for improving land taxation were proposed.

Key words: land, payment for land, land tax, local budgets, revenues of local budgets, taxation, taxpayers, single tax.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
Розділ 1. ЕВОЛЮЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ЗЕМЛЮ.....	8
Висновки до розділу 1.....	16
Розділ 2. МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ЗЕМЛЮ.....	18
Висновки до розділу 2.....	26
Розділ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛІ.....	28
Висновки до розділу 3.....	35
ВИСНОВКИ.....	36
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	38
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Важливе місце в системі оподаткування займає земельне оподаткування. Земля є одним із найперших об'єктів оподаткування в історичному розвитку нашої країни. За тривалий час розвитку країни змінювався механізм оподаткування землі. Земельний податок тривалий час відносився до загальнодержавних податків, а надходження від нього зараховувалися до державного бюджету. В незалежній Україні змінився підхід до оподаткування землі та наблизився до механізму її оподаткування, який застосовують розвинені країни світу. Сьогодні плата за землю(земельний податок) є важливим джерелом доходів місцевих бюджетів. Особливого значення набула земля в системі оподаткування після проведення реформи органів місцевого самоврядування, або як цю реформу називають, реформою фінансової децентралізації. Механізм оподаткування землі є об'єктом досліджень Борзенкової О., Гайдуцького П., Дем'яненка М., Деми Д., Дехтяра А., Ібрагімова М., Лекаря С., Літвінова Я., Саблука П., Синчака В, та ін. Зарубіжний досвід оподаткування розкрито в наукових працях Кухти К., Литвиненко Я., Патицької Х. та ін.. Після успішної реалізації реформи децентралізації місцеві органи самоврядування отримали значні повноваження щодо регулювання податкових відносин на своїх територіях. Одержавши такий резерв місцевих податків, як передані у власність громад земельні ділянки за межами населених пунктів, вимагають від місцевих органів нових рішень в частині реального оподаткування землі.

Мета та завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є теоретико-методологічне дослідження еволюції становлення та розвитку оподаткування землі як одного із важливих джерел доходів місцевих бюджетів та пошуку шляхів механізму його вдосконалення. В процесі дослідження необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити економічну суть дефініцій «плата за землю» та «земельний податок»;
- дослідити еволюцію становлення та розвитку системи оподаткування землі;

- визначити особливості оподаткування землі за її цільовим призначенням;
- визначити фіскальне значення плати за землю;
- розкрити механізм оподаткування та адміністрування земельного податку;
- показати місце та значення оподаткування землі в доходах місцевих бюджетів;
- показати динаміку надходження плати за землю в доходах місцевих бюджетів;
- розкрити досвід оподаткування землі за кордоном;
- запропонувати шляхи вдосконалення механізму оподаткування землі;
- розкрити особливості оподаткування землі в умовах воєнного стану.

Предмет та об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес еволюції становлення та розвитку оподаткування землі. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і практичних положень щодо еволюції становлення, розвитку та адміністрування плати за землю.

Методи дослідження. Для розкриття теми дослідження використовувалися наступні методи: історичний – для вивчення еволюції становлення та розвитку земельного оподаткування в Україні; абстрактно-логічний – для теоретичного обґрунтування системи оподаткування землі, виявлення недоліків в її оподаткуванні та визначенні шляхів вдосконалення адміністрування плати за землю; статистико-економічний – для вивчення структури та динаміки податкових надходжень до місцевих бюджетів; розрахунково-конструктивний – для визначення розміру плати за землю на досліджуваному підприємстві; графічний та табличний прийоми – для підтвердження цифровим матеріалом тенденцій земельного оподаткування; монографічний – при наведенні прикладів розрахунку плати за землю.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки, які зроблено на основі проведеного дослідження можуть бути рекомендовані органам територіальних громад для виявлення резервів доходів від оподаткування землі.

Перелік публікацій автора за темою дослідження. Основні положення кваліфікаційної роботи були викладені в доповідях автора на тему:

«Оподаткування землі в умовах військового стану» оприлюднених на УІ науково-практичній студентській конференції «Фінансове забезпечення економіки» (20 червня 2022 р., м. Житомир, ПНУ);

«Плата за землю – важливе джерело доходів місцевих бюджетів» оприлюднених на міжнародній науково-практичній конференції «Інноваційний розвиток аграрного сектору економіки в умовах глобальних викликів» (28 жовтня 2022 р., м. Кам'янець-Подільський);

«Бюджетоформуючі податки місцевих бюджетів» оприлюднених на IV Міжнародній науковій студентській конференції «Молодь і науковий прогрес у соціально-економічному та освітньому просторі суспільства» (28-29 листопада 2022 р., м. Кам'янець-Подільський).

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Основний текст роботи викладено на 32 сторінках комп'ютерного тексту. Структурно робота включає вступ, три розділи, висновки, 6 таблиць, додатків, список використаних джерел, який нараховує 52 найменування.

РОЗДІЛ 1

ЕВОЛЮЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ЗЕМЛЮ

У відповідності до Земельного кодексу України «Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади, а об'єктами земельних відносин є землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї)»[22].

Відомо, що земля являється важливим природним ресурсом, який дає можливість здійснювати різні види її використання. Звичайно, земля це перш за все - виробнича база для виробництва сільськогосподарської продукції. З іншої сторони, земля виступає ресурсом, власністю, капіталом, товаром, подарунком, джерелом доходів. Таким чином, земля має різностороннє значення при її володінні та використанні. Виходячи з цього, земля з давнього часу перебуває в якості об'єкта оподаткування з тієї чи іншої сторони.

Як свідчить багатовікова історія цивілізації, щонайпершим у світі із податків на оборону і утримання армії були так звані "датські гроші", які були запроваджені в 991 році, які платили британські землевласники та орендарі. Розмір цього платежу залежав від площі використовуваних земель, тому практично це була перша спроба запровадження земельного податку. Пізніше, у Стародавній Візантії застосовувалися казенні податки, що сплачувалися щорічно, і також залежали від розміру використовуваних земель. 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 [20, с. 17—18].

Вперше оподаткування землі, що має відношення до України, появляється під час існування Київської Русі(XI-XII ст.) та сплачувалося у вигляді данини.

У XIII-XVII ст. земельний податок мав назву «соха», де за одиницю оподаткування було взято соху. Існувало кілька видів сохи, зокрема, служива, церковна та чорна, які мали різну величину площі землі.

За часів панування Речі Посполитої «одиницею поземельного податку стає лан, або волока (16,8–25 га). Причому податок платили грішми (від лану селяни платили 10–30 грошей), з прямих податків на ланове припадало 90,5% «[49, с.90].

У 1875 р. встановлено державний поземельний податок. Це був єдиний податок, який платили із своїх земель поміщики і дворяни. З 1887 р. подушна подать із селян замінюється поземельним податком [49, с.120].

Після Жовтневої (1917 р.) революції відбуваються зміни в оподаткуванні землі. Для розвитку сільськогосподарського виробництва в 1923 р. всі податки було скасовано. Замість них запроваджено єдиний сільськогосподарський податок, який з 1 січня 1924 р. став сплачуватися лише у грошовій формі. [49, с.145].

8 серпня 1953 р. Верховна Рада прийняла новий Закон “Про сільськогосподарський податок”, який докорінно змінив порядок оподаткування сільського населення. Господарства колгоспників оподатковувалися сільськогосподарським податком за твердими ставками з 0,01 га присадибної землі, незалежно від загальної суми прибутків. Податок нараховувався з кожного господарства за площею земельної ділянки [49, с. 147]. Практично, ця система оподаткування землі зберігалася до утворення України, як самостійної держави.

Таким чином, уже в ті часи можна спостерігати, що земля завжди була об’єктом оподаткування, а база оподаткування постійно змінювалася.

Вперше в українському податковому законодавстві оподаткування землі запроваджено Законом України «Про систему оподаткування», який був прийнятий 26 червня 1991 року (тобто до Незалежності України), де серед загальнодержавних податків визначено плату за землю [17]. Невдовзі, 3 липня 1992 року приймається спеціальний закон «Про плату за землю». В цьому законі практично ототожнюються поняття «плата за землю» та «земельний податок». Так, «використання землі в Україні є платним. Плата за

землю справляється у вигляді земельного податку або орендної плати, що визначається залежно від грошової оцінки земель» [16]. Плата за землю залишається лише в назві закону, а по тексту закону мова йде про земельний податок. Оподаткування землі, відповідно з цим законом, здійснюється в залежності від цільового призначення землі.

Згідно Земельного кодексу «землі за цільовим призначенням поділяються на наступні категорії: а) землі сільськогосподарського призначення; б) землі житлової та громадської забудови; в) землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; г) землі оздоровчого призначення; ґ) землі рекреаційного призначення; д) землі історико-культурного призначення; е) землі лісгосподарського призначення; є) землі водного фонду; ж) землі промисловості, транспорту, електронних комунікацій, енергетики, оборони та іншого призначення»[22].

Важливим елементом механізму адміністрування земельного податку є визначення оцінки землі, яка приймається за базу оподаткування. Слід врахувати, що оцінка землі може бути нормативною, експертною, ринковою, кадастровою. «Нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні, даруванні, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат лісгосподарського виробництва, вартості земельних ділянок площею понад 50 гектарів для розміщення відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд, а також при розробці показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель» [16].

Для визначення вартості земельної ділянки, як об'єкта нерухомості, при переході прав на неї іншій особі використовується експертна оцінка.

Досліджуючи еволюцію становлення земельного оподаткування слід відмітити, що до сьогоденішнього часу значна частина дослідників та законодавців ототожнюють поняття «плата за землю», «земельний податок» та «орендна плата». Так, Ібатуллін Ш.І. та Гайдучок В.М відмічають, що світовій

практиці і конкретно в Україні землересурсна сфера і орендна плата за землю є важливим джерелом наповнення місцевих бюджетів. В Україні законом встановлено нижній рівень орендної плати в розмірі 3 % від нормативної грошової оцінки ділянки, котрий значно відстає від показників розвинених країн Європи [19].

В науковій літературі поняття «земля» розглядається з різних сторін. Поняття «земля» є більш ширшим поняттям ніж «плата за землю». Так, в ПКУ ст. 14.1.74 визначає землю «як земельна ділянка - частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами; а земельний податок - обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів, а ст.14.1.136 цього кодексу визначає орендну плату - обов'язковий платіж за користування земельною ділянкою державної або комунальної власності на умовах оренди» [35].

Дослідження показують, що земля може бути джерелом доходів Державного бюджету та місцевих бюджетів. Тривалий час земля в Україні була джерелом доходів Державного бюджету. Із запровадженням в Україні податку на майно, куди входить плата за землю, доходи від оподаткування землі є одним із важливих джерел податкових надходжень місцевих бюджетів територіальних громад. Крім цього, частина землі оподатковується через єдиний податок, який також є джерелом доходів для місцевих бюджетів.

Перед тим як розкрити механізм оподаткування землі, покажемо структуру доходів місцевих бюджетів, куди включаються доходи від оподаткування землі.(табл.1).

Таблиця 1.1

Доходи місцевих бюджетів України, 2017-2020 рр., млн. грн.

Показники	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Податкові надходження	201005	323533	270546	285571	346713
в т. ч. ПДФО	110653	138159	165504	177603	203919
податок на прибуток	6485	9300	10230	9777	11624
рентна плата	2471	4821	5278	4637	4058
акцизний податок	13156	13798	13718	15554	15809
місцеві податки	52587	61026	73575	75686	89900
екологічний податок	2978	2142	239	2090	1895
інші податки	12675	94287	2	224	19508
Неподаткові платежі	301093	238889	289985	185911	233986
Усього	502098	562422	560531	471482	580699

Розраховано на основі [30, 39-42].

Дані таблиці 1.1 показують, що за останні роки спостерігається збільшення надходжень до місцевих бюджетів. Так, загальні доходи місцевих бюджетів в 2021 році, в порівнянні з 2017 роком, збільшилися на 115,5%. З іншої сторони, за цей період значно зросли як податкові надходження, в цілому, так і податкові надходження від місцевих податків і зборів, відповідно, на 172,5% та 170,9%. Ріст податкових надходжень від місцевих податків обумовлено проведення реформи бюджетної децентралізації органів місцевого самоврядування. Особливо слід відмітити такий позитивний фактор, як передача земельних ділянок, які знаходилися за межами населених пунктів у власність громад. Цей крок уряду України, сприяв збільшенню надходжень від плати за землю до місцевих бюджетів територіальних громад. Також позитивним в реформі децентралізації було закріплення в законодавчому порядку розподілу податку на доходи фізичних осіб між різними рівнями бюджету. Так, на сьогодні ПДФО в розмірі 75%(від 100%) розподіляється між обласним, районним та бюджетами ОТГ. Вищенаведені дані позують ріст ПДФО, за досліджуваний період, майже в два рази. Це є результатом проведення фінансової децентралізації органів

місцевого самоврядування, основу якої було закладено в 2015 році. За цей же період відбулися зміни не лише в динаміці доходів місцевих бюджетів, а і в їх структурі, про що свідчать дані таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Структура доходів місцевих бюджетів України, 2017-2019 рр., %

Показники	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Податкові надходження	44,03	41,34	48,26	60,57	59,71
в т. ч. ПДФО	22,04	24,56	29,53	31,70	35,11
податок на прибуток	1,29	1,65	1,83	2,07	2,00
рендна плата	0,49	0,86	0,94	0,98	0,70
акцизний податок	2,62	2,45	2,45	3,29	2,72
місцеві податки	10,47	10,85	13,13	16,03	15,48
екологічний податок	0,59	0,38	0,40	0,44	0,33
інші податки	2,25	0,58	-	0,04	3,36
Неподаткові платежі	59,97	58,66	51,74	39,43	40,29
Усього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Розраховано на основі [30, 39-42].

Дані таблиці 1.2 показують, що в структурі доходів місцевих бюджетів частка податкових надходжень складала в 2021 році 59,71%% та зросла в порівнянні з 2017 роком на 15,68 відсоткові пункти, відповідно доля неподаткових надходжень за цей період зменшилася на 19,68 відсоткові пункти. В результаті направлення частини податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів, частка цього податку в загальних доходах місцевих бюджетів зросла до 35,11%, або на 13,07 відсоткові пункти. Позитивним також є збільшення долі місцевих податків в загальних доходах місцевих бюджетів, з 10,47% в 2017 році, до 15,48% в 2021 році.

Розглянемо більш детально динаміку та структуру місцевих податків, відмітимо зміни що відбулися за цей же період в групі цих доходів, а також покажемо, що відбулося з доходами від оподаткування землі (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Надходження від місцевих податків і зборів України, млн. грн.

Види податків	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.
Податок на майно	29056	31272	37994	37433	43200
в т. ч.: земельний податок	9649	9870	13349	12814	13843
орендна плата	16735	17450	19486	18608	21418
транспортний податок	246	315	276	203	111
Єдиний податок	23388	29564	35270	38031	46198
в т. ч. 4 група	4270	5272	5273	5066	5294
Збір за місця для паркування ТЗ	73	100	115	91	56
Туристичний збір	70	90	196	131	244
Всього податків і зборів	52587	61026	73575	75686	89900

Розраховано на основі [30, 39-42].

З даних таблиці 1.3 видно, що за період 2017-2021 роки відбулося зростання надходжень від місцевих податків на 170,9%. За період з 2017 по 2021 роки зросли податкові надходження від податку на майно, куди входить плата за землю, в цілому на лише на 148,68 %. Передача земельних ділянок, що розміщені за межами населених пунктів, у власність територіальних громадам сприяла збільшенню доходів від земельного податку на 43,46%, а орендної плати на 128,0%. Також збільшилися надходження за користування землею від платників єдиного податку четвертої групи на 124%. Разом з тим, можемо стверджувати, що органи місцевого самоврядування ще не достатньо використовують такий ресурс для наповнення доходами своїх бюджетів. Інші місцеві податки та збори, практично не мають фіскального значення для формування доходів місцевих бюджетів територіальних громад.

В цілому, динаміка росту податкових надходжень від місцевих податків та зборів, включаючи плату за землю, до бюджетів територіальних громад є

позитивною. Проведемо аналіз структури доходів від місцевих податків та зборів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Структура місцевих податків і зборів України, 2017-2020 рр.,%

Види податків	Роки				
	2017	2018	2019	2020 р.	2021 р.
Податок на майно	55,3	51,2	51,6	49,5	48,05
в т. ч.: земельний податок	18,3	16,0	18,1	16,9	15,40
орендна плата	31,8	28,6	26,5	24,6	23,82
транспортний податок	0,5	0,5	0,4	0,2	0,12
Єдиний податок	44,5	48,5	47,9	50,2	51,39
в т. ч. 4 група	8,1	8,6	7,2	6,7	5,89
Збір за місця для паркування ТЗ	0,1	0,2	0,2	0,1	0,06
Туристичний збір	0,1	0,2	0,3	0,2	0,17
Усього податків і зборів	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Складено автором на основі: [30, 39-42]

Дані таблиці 1.4 показують, що податок на майно та єдиний податок становлять більше 99,8% всіх доходів місцевих податків та зборів в структурі доходів від місцевих податків. Разом з тим, якщо в 2017 році податок на майно в доходах від місцевих податків становив 55,3%, а єдиний податок - 44,5%, то в 2021 році, навпаки, на долю єдиного податку приходилося 51,39%, а податку на майно - 48,05%. За цей же період, зменшилася доля земельного податку та орендної плати в доходах від місцевих податків, відповідно, на 2,9 та 7,98 відсоткові пункти. Разом з тим, плата за землю залишається важливим джерелом доходів місцевих бюджетів.

Сільськогосподарські товаровиробники, які використовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та обирають єдиний податок (4 група) сплачують земельний податок. Наприклад, в структурі сплачених податків ТОВ

«А.Т.К.» земельний податок, який має своє вираження в єдиному податку в 2022 році становив 36,8% проти 34,39% у 2020 році від загальної суми сплачених податків (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Структура сплачених ТОВ «А.Т.К.» податкових платежів, 2020-2022рр.

Види податків	2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
ПДФО та ВЗ	148,6	38,54	160,7	37,54	148,5	33,29
ПДВ	66,4	16,22	78,5	18,34	94,3	21,13
ЄСВ	31,6	8,19	33,2	7,76	30,6	6,86
ЄП	132,6	34,39	148,4	34,66	164,2	36,80
Податок на майно	2,2	0,73	3,1	0,72	3,5	0,78
Рентна плата	3,6	0,93	4,2	0,98	5,1	1,14
Разом	385,6	100,0	428,1	100,0	446,2	100,0

Розраховано автором на основі фінансової звітності товариства.

Дані таблиці 1.5 показують, що сільськогосподарське товариство збільшує перерахування податків та зборів до бюджетів за остання роки. Слід відміти, що плата за землю зростає більшими темпами, ніж податкові платежі в цілому. Так, в 2022 році в порівнянні з 2020 роком сплачено більше земельного податку на 23,8%, проти 15,7%, всіх податків і зборів.

Вищенаведене вказує на важливість існування оподаткування землі, як одного з основних джерел доходів місцевих бюджетів.

Висновки до розділу 1

1. Встановлено, що земельний податок є одним із найдавніших податків в історії України. На початковому етапі його застосування власники землі сплачували його у вигляді продукції чи грошей. Земля, при її оподаткуванні завжди була об'єктом оподаткування, база оподаткування могла змінюватися.

2. Підтверджено, що важливим елементом плати за землю є визначення її бази оподаткування. При оподаткуванні землі за базу оподаткування виступала експертна, нормативна, кадастрова та ринкова вартість землі. На сьогодні, в податковому законодавстві України базою оподаткування землі є нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки.

3. Визначено, що доходи від оподаткування землі зараховуються до доходів місцевих бюджетів. Плата за землю є основним видом надходжень від місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів після проведення реформи фінансової децентралізації. Так, в 2021 році в структурі податкових надходжень до місцевих бюджетів плата за землю становила 45,1%.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ЗЕМЛЮ

Вище ми відмічали, що земля може мати багатовекторне оподаткування. Виходячи з цього, розглянемо оподаткування землі як важливого природного ресурсу для виробництва сільськогосподарської продукції. Протягом тривалого часу в основу оподаткування землі було закладено категорію земель та розміри сільськогосподарських товаровиробників, в яких по-різному здійснюється оподаткування землі, за так званою загальною системою оподаткування та спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності. При загальній системі оподаткування, ознакою якої є податок на прибуток підприємств, земля оподатковується платою за землю. При спрощеній системі оподаткування застосовується єдиний податок та створена для цього четверта група платників єдиного податку. Незважаючи на дві можливі системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в обох системах базою оподаткування землі є її нормативно-грошова оцінка земельних ділянок. Кожна система оподаткування в якій об'єктом оподаткування є земельні ділянки має, як позитивні так і негативні сторони. Розкриємо механізм оподаткування землі кожної з цих систем.

Більш широке розповсюдження, на сьогодні, має оподаткування землі через плату за землю. Оскільки в цьому випадку ставки земельного податку встановлені в залежності від категорії земель, землекористувачів та їх цільового використання.

У відповідності до ПКУ «платниками земельного податку є: власники земельних ділянок, часток(паїв) та землекористувачі, яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності на правах постійного користування, а платники орендної плати - землекористувачі (орендарі) земельних ділянок державної та комунальної власності на умовах оренди. Об'єктом оподаткування земельного податку є земельні ділянки, що перебувають у власності, користування чи оренді» [35].

Оподаткування землі через механізм плати за землю можуть використовувати як фізичні так і юридичні особи.

Дуже важливим питанням в оподаткуванні землі є визначення бази оподаткування. На сьогодні, у більшості випадків базою оподаткування плати за землю є нормативна грошова оцінка земельної ділянки, яка може корегуватися на індекс інфляції споживчих цін, або як прийнято називати цей процес індексацією землі. В окремих випадках базою оподаткування може бути земельна ділянка, нормативна грошова оцінка земельної ділянки не проведена. В цьому випадку, при визначенні земельного податку за базу оподаткування приймається нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі по області, де знаходиться ця ділянка. Власники земельних ділянок, по яких не визначено нормативну грошову оцінку земельної ділянки, можуть звернутися до відповідних організацій за проведенням такої оцінки, щоб зменшити своє податкове навантаження.

Іншою важливою складовою для визначення розміру плати за землю є ставки земельного податку. Як ми відмічали вище, вони залежать від кількох факторів. Зокрема, категорії земель, користувачів земельних ділянок та цільового використання земельних ділянок.

«Ставка податку за земельні ділянки, у тому числі право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки; для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки» [35].

«Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форм власності)» [35].

«Ставка податку за земельні ділянки, у тому числі право на які фізичні особи мають як власники земельних часток (паїв), розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області» [35].

В податковому законодавстві передбачено значний перелік пільг щодо сплати земельного податку, як для фізичних осіб, так і юридичних осіб. Крім того, значна частина земельних ділянок, які мають певне цільове використання звільнені від сплати земельного податку.

«Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму плати за землю щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Нарахування фізичним особам сум плати за землю проводиться контролюючими органами (за місцем знаходження земельної ділянки, у тому числі право на яку фізична особа має як власник земельної частки (паю), які надсилають платнику податку, до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку разом із детальним розрахунком суми податку, який, зокрема, але не виключно, має містити кадастровий номер та площу земельної ділянки, розмір ставки податку та розмір пільги зі сплати податку» [35].

Паралельно з оподаткуванням землі через земельний податок, значна частина землекористувачів може застосовувати альтернативний механізм оподаткування землі. Цей механізм закладено в єдиному податку, де виділено окрему, четверту групу платників єдиного податку – сільськогосподарські

товаровиробники. Для використання цього механізму оподаткування землі, її платники повинні відповідати певним вимогам.

Фізичні особи, власники земельних ділянок, не можуть використовувати цей механізм оподаткування землі.

Сільськогосподарські товаровиробники, щоб бути платником єдиного податку четвертої групи повинні відповідати «наступним вимогам:

а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України "Про фермерське господарство", за умови виконання сукупності таких вимог:

- здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;

- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;

- не використовують працю найманих осіб;

- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні частини другої статті 3 Сімейного кодексу України;

- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 0,5 гектара, але не більше 20 гектарів сукупно» [18].

Разом з тим, є сільськогосподарські товаровиробники, які можуть відповідати цим вимогам, але не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи. Зокрема, це підприємства в яких виручка від реалізації декоративних рослин, хутряних виробів, диких звірів становить більше 50% від виручки від сільськогосподарської діяльності; підприємства, які виробляють підакцизні товари; підприємства, які виробляють м'ясо птиці певних видів;

підприємства, які мають на початок року податковий борг(якщо хочуть перейти на сплату єдиного податку).

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є «площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди» [35].

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є «нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого Податковим кодексом для справляння плати за землю» [35].

Індексація нормативної грошової оцінки землі є важливим елементом механізму адміністрування плати за землю. Через індексацію землі зростає її капіталізація та в якійсь мірі її оцінка наближається до ринкової вартості. Індексація землі проводиться кожного року на його початок. Індексацію землі визначає держгеокадастр (Додаток А).

У випадку, якщо у власності сільськогосподарського товаровиробника є земельні ділянки по яких не проведено нормативну грошову оцінку землі чи підприємство має землі водного фонду оцінка землі проводиться виходячи з нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в області, де знаходиться земельна ділянка. Наприклад, на 1 січня 2022 року нормативна грошова оцінка 1 га ріллі по Житомирській області становить 21411 грн [44]. Виходячи з цього, якщо сільськогосподарський виробник має земельні ділянки на яких вирощує сільськогосподарську продукцію, чи закриті водойми, в яких вирощує рибу і ці земельні ділянки не мають документально підтвердженої нормативної грошової оцінки, базою оподаткування в цьому випадку буде нормативна грошова оцінка 1 га ріллі по області, де знаходяться ці ділянки.

Ставки земельного податку для сільськогосподарських товаровиробників, які є платниками єдиного податку четвертої групи встановлені для земельних ділянок розміщених в гірських, поліських та інших регіонах.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та «становить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57) - 0,95;
- для багаторічних насаджень (багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19) - 0,57;
- для земель водного фонду - 2,43;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - 6,33» [35].

Важливим моментом при визначені розміру земельного податку є зниження податкового тиску в періоди, коли сільськогосподарські виробники, особливо ті, що спеціалізуються на виробництві продукції рослинництва, не мають достатньо коштів для сплати податку. Законодавець переніс основну сплату податку на другу половину календарного року, що є позитивним в механізмі адміністрування єдиного податку для цієї категорії підприємців.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно «обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік. Сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі - 10 відсотків; у II кварталі - 10 відсотків; у III кварталі - 50 відсотків; у IV кварталі - 30 відсотків»[35].

З 2022 року в Україні відкрився ринок сільськогосподарських земель, а товаром є земельна ділянка. У цілому, станом на сьогодні, за увесь період

функціонування ринку землі «укладено 142 945 земельних угод(продаж-купівля, міна, дарування, довічне утримання) за площею в 322 194 га. Середня ціна 1 га землі в Україні становить 52 462 грн. Такий показник отримано на основі 117 586 угод із продажу землі за площею в 268,3 тис. га. Вартість одного гектара землі на Івано-Франківщині, яка перебуває в топі рейтингу, сягає 292,7 тис. грн» [13].

За інформацією «Департаменту агропромислового розвитку та економічної політики Житомирської ОВА, на території Житомирщині на 10665 га сільськогосподарських земель зареєстровані правочини. Від початку роботи ринку землі в Україні середньозважена ціна за гектар станом на початок грудня 2022р. становила більше 33 тис грн. В Житомирській області ця цифра коливалася від 17 тис. грн до 93 тис. грн. Нині ж у області щодо земель сільськогосподарського призначення зареєстровано 6308 правочинів, а середня ціна за 1 га землі у грудні становила 22 772 грн» [44].

Запровадження ринку землі має інший механізм оподаткування землі, ніж плата за землю. Оскільки фізична чи юридична особа від продажу землі отримує дохід, так в цьому випадку об'єктом оподаткування виступає земельна ділянка певної площі, а базою оподаткування її вартість(нормативна, ринкова чи договірна). Оподаткування доходу від продажу земельної ділянки залежить від терміну перебування земельної ділянки у власності фізичної особи, розміру такої ділянки та її вартості. Так, якщо земельна ділянка, не перевищує норми безоплатної передачі чи отримана як пай та перебуває у власності фізичної особи понад трьох років, а власник прийме рішення продати її один раз протягом податкового року, дохід в цьому випадку не буде оподатковуватися.

Дохід, отриманий платником податку «від продажу протягом звітного (податкового) року другої земельної ділянки оподатковується за ставкою 5%. Дохід, отриманий платником податку від продажу протягом звітного (податкового) року третьої та наступних земельних ділянок оподатковується за ставкою 18%» [35].

В процесі реформування аграрного сектору економіки мільйони селян отримали в приватну власність земельні ділянки(паї), які вони можуть

передавати їх у спадщину своїм дітям, рідним та іншим особам. Одержавши земельну ділянку у спадщину, її новий власник може продати, не дотримуючись трирічного терміну перебування її в його власності. У випадку, якщо ця єдина земельна ділянка буде продана в звітному році, її власник не буде сплачувати податок з доходу від її продажу.

Дохід, отриманий платником податку «від продажу протягом звітного (податкового) року третьої та наступних земельних ділянок отриманих у спадщину оподатковується за ставкою 5%» [35].

Із запровадженням ринку землі дозволено таку форму відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення, як її дарування. При даруванні земельної ділянки родичам першого та другого ступеня споріднення, яка є формою доходу для обдарованого, податок на доходи фізичних осіб становить нуль відсотків та не сплачується. При даруванні земельної ділянки іншим особам дохід, який визначається через експертну оцінку, оподатковується податком на доходи за ставкою 5%.

Використовуючи механізм визначення єдиного податку, який викладено в Податковому кодексі України, проведено розрахунок єдиного (земельного) податку для ТОВ «А.Т.К.» на 2022 рік, який на 1 січня 2022 року має у власності та оренді 729 га земельних угідь (табл.2.1)

Таблиця 2.1

Розрахунок єдиного(земельного) податку ТОВ «А.Т.К.» на 2022 рік

Види земельних угідь	Площа, га	НГО 1 га, грн	Вартість земельних угідь, грн	Ставка земельного податку, %	Сума земельного податку, грн
Рілля	624	24686	15404064	0,95	147879,01
Сіножаті	86	12495	1074570	0,95	10208,41
Багаторічні насадження (малина)	12	36874	442488	0,57	2522,18
Водний фонд (ставок)	7	21411	149877	2,43	3642,01
Разом	729	х	х	х	164246,61

Дані таблиці 2.1 показують, що річна сума земельного податку для вищеназваного підприємства, який є виробником сільськогосподарської

продукції, в 2022 році становить 164246,61 грн. Оскільки, для сільськогосподарських товаровиробників сума земельного податку розбивається та сплачується поквартально в таких пропорціях: I квартал – 10% від річної суми, II квартал -10%, III квартал – 50%, IV квартал -30%. Таким чином, підприємство сплатить поквартально, відповідно, 16424,66; 16424,66; 82123,31; 49273,90 грн земельного податку.

Таким чином можна стверджувати, що на сьогодні немає єдиного підходу до оподаткування землі, яка використовується підприємствами-юридичними особами.

Висновки до розділу 2

1. Дослідження показують, що земельне оподаткування в Україні залишається складним. До теперішнього часу в адміністрування плати за землю немає єдиного підходу в питанні щодо визначення розміру податку для різних категорій власників. На сьогодні, практично існують два підходи щодо визначення плати за землю. Більшість власників земельних ділянок сплачують плату за землю в складі податку на майно. Інша група, зокрема сільськогосподарські товаровиробники, якщо вони відповідають визначеним вимогам, можуть сплачувати земельний податок в складі єдиного податку.

2. Доведено, незалежно від різних підходів щодо платників земельного податку, об'єктом оподаткування є земельні ділянки, паї(частки), що перебувають у їх власності. База оподаткування при платі за землю може визначатися по-різному, через нормативну грошову оцінку одиниці площі земельної ділянки або через нормативну грошову оцінку одного гектара ріллі по області, де розміщені земельні ділянки, які не мають оцінки.

3. Визначено, що ставки плати за землю залежать від виду земельних ресурсів та встановлені для кожного їх виду у відсотках від нормативної грошової оцінки одиниці площі цих ресурсів(земельних ділянок). Плата за землю

розраховується на кожний рік, виходячи з площі земельних угідь, які є у власності чи оренді підприємства на початок року.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛІ

Дослідивши еволюцію становлення та сучасний стан оподаткування землі, слід відмітити що за цей період значно вдосконалено механізм її оподаткування. Разом з тим, як видно з літературних джерел, сьогодні серед науковців існують різні погляди щодо оподаткування землі, які викликані рядом причин та вказують на необхідність вдосконалення оподаткування землі. Такими причинами є: значний тіньовий ринок земельних ділянок, що використовуються у виробництві продукції; необхідність проведення повної інвентаризації земельних ділянок; значні терміни укладення угод на оренду земельних ділянок, які слід переглянути щодо реальних розмірі орендної плати; відсутність нормативної грошової оцінки земельних ділянок; занадто низькі ставки земельного податку, встановленого місцевими органами влади; наявність значної кількості пільг щодо земельного податку, як для фізичних осіб, так і юридичних; не внесення до реєстру нерухомого майна реальних власників земельних ділянок; використання землі не за цільовим призначенням, після укладення угод на їх оренду та ін..

Значна частина наукових статей на сьогодні вказує на необхідність вдосконалення механізму оподаткування землі з ціллю вивести з тіні значні площі земельних ділянок, що надає можливість місцевим бюджетам збільшити податкові надходження від використання землі.

В багатьох наукових працях при розгляді проблеми вдосконалення оподаткування землі науковці вказують на різні підходи щодо визначення бази оподаткування при визначенні розміру земельного податку, її оцінки, ставок податку, пільг. Протягом тридцятирічного періоду в Україні при визначенні плати за землю дійшли висновку, що найбільш оптимальним прийнято за базу оподаткування використовувати нормативно грошову оцінку земельних ділянок. Хоча на початку 2000 років, Тулуш Л.Д. та Боровик П.М. наводили кілька варіантів обрання бази оподаткування земельного податку. Зокрема, вони

відзначали що це може бути: оцінка угідь за їх ринковою вартістю, оцінка угідь за розміром рентних доходів, оцінка угідь за розміром витрат на їх освоєння та оцінка угідь на основі орендної плати за їх використання[48].

Значна частина авторів вказує, що за кордоном використовують інший підхід до визначення бази оподаткування. Так, Дема Д.І. наводить приклад визначення земельного податку в США, де за базу оподаткування беруть ринкову вартість земельних ділянок.

Слід відмітити, що на сьогодні значні площі сільськогосподарських земель сконцентровано в агрохолдингах, які практично є монополістами на ринку землі. Агрохолдинги орендують тисячі гектарів землі та використовують ті ж ставки податку на землю, як і малі підприємства, зокрема фермерські господарства. Виходячи з цього, ряд науковців вказують на необхідність «запровадження в складі плати за землю податку за монопольне використання угідь. Податок за монопольне використання угідь мають сплачувати фізичні та юридичні особи, які впродовж року користуються земельними угіддями загальною площею понад 4000 га в розрахунку на одну особу. Ця складова земельного податку повинна обмежувати монополізацію землі, ставки зазначеного податку мають бути порівняно високими (на порядок вищими від ставок податку за землю). На нашу думку, слід запровадити прогресивну шкалу ставок цього податку, що має пряму залежати від площі угідь, які монополізовані»[28].

Можна погодитися з твердженням ряду авторів «що оподаткування землі в Україні до цих пір не стало системою, яка логічно пов'язувала б встановлення бази оподаткування з ефективним бюджетуванням (встановлення ставок оподаткування, розрахунку очікуваних надходжень та їх використання), а також адмініструванням, тобто забезпеченням сплачуваності платежів за землю. Головним негативним наслідком такої ситуації є нестійкість та нестабільність матеріально-фінансової бази місцевого самоврядування»[45,с.119].

Відзначимо, що в процесі реалізації реформи місцевого самоврядування було зроблено ряд позитивних змін в земельному законодавстві. 10 липня 2018 року Президент України підписав Закон № 2497 «Про внесення змін до

Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств», який, зокрема, «стимулює органи місцевого самоврядування контролювати оформлення договорів оренди землі. Передбачається, що податок на доходи фізичних осіб з орендної плати за земельні ділянки (паї) зараховується до місцевих бюджетів за місцезнаходженням земельних ділянок» [29].

«Раніше юридичні особи, які орендували земельні ділянки, сплачували податок до місцевого бюджету за місцем податкової адреси, а не до бюджетів громад, на територіях яких розташовані земельні ділянки. Як наслідок, ці громади не мали доходів з земель на своїй території. Тепер органи місцевого самоврядування мають можливості для збільшення власних надходжень і більш ефективного використання земельних ділянок. Ще одним нововведенням є запровадження сплати земельного податку за лісові землі. Передбачається, що податок за лісові землі справляється як складова рентної плати, що визначається податковим законодавством. Нова редакція встановлює, що податок за лісові землі складається з земельного податку та рентної плати» [29]. Таким чином, органи місцевого самоврядування мають додаткове джерело надходжень до місцевих бюджетів територіальних громад у вигляді земельного податку за лісові землі.

Відмітимо, що в оподаткуванні землі до цього часу немає стабільності, значна частина земельних ділянок, особливо в сільській місцевості, знаходиться в тіньовому обробітку. Насправді земельні ділянки, які знаходяться в особистих селянських господарствах та перевищують норми безоплатної передачі їх власникам, частина паїв не передано офіційно в оренду, земельні ділянки відумерлої спадщини використовуються фермерськими господарства. Власники цих доходів отримують відповідну плату за її використання, але податки від цього доходу та використання землі не сплачуються. Виходячи з цього, було запропоновано знайти механізм залучення таких земельних ділянок в обіг та оподаткування. Так, з 2023 року в податковому законодавстві, передбачено розширити об'єкт оподаткування шляхом запровадження мінімального

податкового зобов'язання(МПЗ) для власників земельних паїв, які не передані в оренду. Розмір такого податку може орієнтовно становити до 1.5 тис грн за 1 га, а середній пай біля шести тисяч. Як правило такі земельні ділянки передаються фактично в оренду, але договорами не оформляються. Орендарі, які використовують цю землю розраховуються з їх власниками не офіційно. Тобто ця земля перебуває в тіньовому обробітку. «Проте слід пам'ятати, що наразі в Україні близько 30% орендованих земель перебувають у «сірій» оренді — використовуються аграріями неофіційно, а розрахунок із власником паю відбувається готівкою чи у натуральній формі (наприклад, зерном). Це дозволяло таким «орендарям» економити на податках до місцевого бюджету»[24].

При вдосконаленні механізму оподаткування землі в Україні, позитивним в цьому напрямі може бути досвід зарубіжних країн щодо оподаткування землі. Слід звернути увагу, що на сьогодні, в світовій практиці є кілька підходів щодо цього податку в частині приналежності його загальнодержавного податку чи місцевого та самостійного податку чи як складової податку на майно.

Країн, де земельний податок використовується на державному рівні не багато. Зокрема, сюди слід віднести Естонію. За податковим законодавством цієї країни податок є державним, але доходи від нього зараховуються до органів місцевого самоврядування. «Земельним податком оподатковується вся земля, крім землі, де законом чи встановленому законом порядку заборонено господарську діяльність. Земельний податок у повному обсязі надходить до бюджету одиниці місцевого самоврядування. Естонія одна з небагатьох країн в ЄС, де земельний податок справляється окремо, а не є складовою податку на нерухомість чи декількох податків. Ставка земельного податку становить 0,1—2,5 % оподаткованої вартості землі щорічно. Розрахунок оподаткованої вартості земельних ділянок здійснюється органами місцевого самоврядування, які встановлюють ставку податку на кожну ділянку та пільги за оціночною зоною щороку не пізніше 31 січня»[34].

В більшості країн Європи, зокрема, Франції, Литві, Польщі, Словенії, Словаччині, Угорщині, Хорватії, Румунії, Чехії, земельний податок віднесено до

місцевих податків. Разом з тим, в окремих країнах він є самостійним податком, в інших є складовою майнового податку.

В Словацькій Республіці податок на землю є складовою податку на нерухоме майно. Платником податку є власник нерухомого майна або розпорядник майна, що перебуває у власності центрального, регіонального чи місцевого самоврядування. «Земельний податок визначається множення площі земельної ділянки в м² на вартість землі за м² (вартість відрізняється залежно від місця розташування землі). Ставка податку становить 0,25 % від бази оподаткування. Муніципалітет може збільшувати або зменшувати ставку податку, але вона не може перевищувати в 5 разів нижчу річну ставку податку, встановлену ним» [34].

В Польщі самостійного податку на землю немає. Оподаткування землі знаходить своє відображення в кількох податках: сільськогосподарському податку, лісовому та податку на багатство. «Ставки сільськогосподарського податку залежать від виду землі та встановлюються відповідно до ціни так званого жито-гектара. Ставки визначаються радою кожного муніципалітету і застосовуються лише в межах їхньої юрисдикції. Максимально допустимі ставки вказані у відповідному Законі. Розрахунки лісового податку на га залежать від грошового еквівалента 0,22 кубометра деревини, яка розрахована на основі середньої ціни продажу деревини»[34].

Досить цікавим є оподаткування землі в Канаді. Велика частина земель Канади – 90,3% знаходиться у державній власності і належить до земель Британської Корони (Crown Land). «Державне землеволодіння представлено федеральним і провінційним (адміністративно-територіальним) рівнями. У приватній власності знаходиться 9,7% всіх земель, з них, майже 75% займають фермерські господарства. При цьому, велика частина земель сільськогосподарського призначення (98%) знаходиться в приватній власності, інші представляють федеральний резерв або складаються у веденні Фермерської кредитної корпорації. Земля є невід'ємною частиною з будівлею. При цьому податок на нерухомість (куди входить і земля) є податком в Канаді, збори по

якому становлять 40–60% до місцевих бюджетів. А вартість нерухомості оцінює кожні 4 роки незалежне агентство. Щорічна сплата податку на нерухомість в розмірі близько 1% від ринкової вартості активу стимулює максимально ефективно використовувати земельні ресурси» [23].

На нашу думку, досвід оподаткування землі в Канаді може бути корисним для України. Запровадження ставки податку на рівні одного відсотка від нормативної грошової вартості одиниці площі за сільськогосподарські угіддя приніс би значні податкові надходження до місцевих бюджетів територіальних громад та поставив би в рівні умови всіх власників цих земель та може зняти спекуляції щодо встановлення ставок плати за землю на місцевому рівні

Багаторічний досвід оподаткування землі в США також заслуговує на увагу. Відмітимо, що ще в колоніальній Америці податок на землю був першим податком на власність. Американські вчені вважають, що оподаткування землі було першим цивілізованим податком. В той час земля оподатковувалася прямо або через одержаний врожай сільськогосподарських культур, тобто дохід від землі. Більшість штатів оподатковують землю як основний об'єкт нерухомості. В XIX ст. податок на землю був вагомою частиною доходів бюджету штатів. І сьогодні податок на землю, як складова частина податку на власність, залишився основним джерелом надходження коштів до бюджетів штатів та інших місцевих органів влади. В країні немає єдиних ставок податку на землю, кожен штат встановлює їх самостійно [6].

Одним із шляхів боротьби з тіньовим ринком оренди землі є запровадження передачі її в оренду через аукціони. Так, від початку запуску земельних аукціонів станом на сьогодні в системі оголошено 5983 земельні аукціони, з них: 3 548 — з оренди та 2435 — із продажу землі. В цих умовах вартість оренди зростає в два та більше разів [47]. Запровадження цього механізму потребує проведення інвентаризації договорів оренди земельних ділянок органами місцевого самоврядування, особливо тих, в яких термін оренди перевищує п'ятнадцять років, а ставки орендної плати встановлені на рівні трьох та менше відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі земельної

ділянки. В цьому випадку, місцеві бюджети територіальних громад зможуть отримувати більше податкових надходжень від земельних ресурсів територіальних громад.

В багатьох випадках, при оренді земельних ділянок, їх орендарі змінюють цільове використання землі та збільшують свої доходи від оренди землі. На нашу думку, громади повинні встановлювати штрафні санкції за зміну цільового використання земельних ділянок та встановлювати значно вищу плату за оренду цих земельних ділянок.

Звичайно, в умовах воєнного стану неможливо проводити заходи щодо вдосконалення оподаткування землі. В цих умовах, в Україні запроваджено, призупинення дії окремих статей Податкового кодексу щодо ряду податків, включаючи плату за землю. Зокрема, «тимчасово, на період з 1 березня 2022 року по 31 грудня року, наступного за роком, у якому припинено або скасовано воєнний, надзвичайний стан, не нараховується та не сплачується плата за землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки (земельні частки (паї), що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, а також за земельні ділянки (земельні частки (паї), визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди»[15].

Вищенаведене вказує на можливість використання зарубіжного досвіду в Україні щодо вдосконалення оподаткування землі. Особливої уваги заслуговує використання зарубіжними країнами в якості бази оподаткування землі, її ринкової вартості.

Висновки до розділу 3

1. Виявлено, що земельне оподаткування в Україні потребує вдосконалення, виходячи з тих позитивних реалій, які відбулися в результаті

проведення реформи децентралізації органів місцевого самоврядування. Пошук вдосконалення механізму оподаткування землі повинен бути направлений на виведення значної кількості земельних ділянок з тіні, проведенні інвентаризації земельних ділянок, уточненні реальної нормативної грошової оцінки земельних ділянок, перегляду розміру орендної плати за оренду земельних ділянок, встановлення реальних ставок плати за землю. Все це буде сприяти збільшенню надходжень від плати за землю до місцевих бюджетів.

2. Вивчення зарубіжного досвіду оподаткування показує, що оподаткування землі здійснюється в кожній країні по-різному. В окремих країнах оподаткування землі здійснюється через самостійний податок. В більшості країн світу оподаткування землі відбувається в складі податку на майно. Використання в якості бази оподаткування землі, її ринкової вартості може бути корисним для України.

3. Встановлено, що доходи від оподаткування землі в зарубіжних країнах надходять до місцевих бюджетів і є джерелом фінансування витрат на місцевому рівні.

ВИСНОВКИ

Результатам проведеного дослідження надають можливість зробити нам наступні висновки та пропозиції:

1. Підтверджено, що оподаткування землі в Українській державі відбувається ще з далекого минулого, при цьому застосовувалася різна база оподаткування. В той же час об'єктом оподаткування залишалася площа земельної ділянки.

2. Підтверджено, що важливим елементом плати за землю є визначення її бази оподаткування. При оподаткуванні землі за базу оподаткування виступала експертна, нормативна, кадастрова та ринкова вартість землі. На сьогодні, в податковому законодавстві України базою оподаткування землі є нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки.

3. Визначено, що доходи від оподаткування землі зараховуються до доходів місцевих бюджетів. Плата за землю є основним видом надходжень від місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів після проведення реформи фінансової децентралізації. Так, в 2021 році в структурі податкових надходжень до місцевих бюджетів плата за землю становила 45,1%. Плата за землю є бюджетоутворюючим місцевим податком, роль якого після завершення реформи місцевого самоврядування значно зростає.

4. Дослідження показують, що земельне оподаткування в Україні залишається складним. До теперішнього часу в адміністрування плати за землю немає єдиного підходу в питанні щодо визначення розміру податку для різних категорій власників. На сьогодні, практично існують два підходи щодо визначення плати за землю. Більшість власників земельних ділянок сплачують плату за землю в складі податку на майно. Інша група, зокрема сільськогосподарські товаровиробники, якщо вони відповідають визначеним вимогам, можуть сплачувати земельний податок в складі єдиного податку.

5. Доведено, незалежно від різних підходів щодо платників земельного податку, об'єктом оподаткування є земельні ділянки, паї(частки), що

перебувають у їх власності. База оподаткування при платі за землю може визначатися по-різному, через нормативну грошову оцінку одиниці площі земельної ділянки або через нормативну грошову оцінку одного гектара ріллі по області, де розміщені земельні ділянки, які не мають оцінки.

6. Визначено, що ставки плати за землю залежать від виду земельних ресурсів та встановлені для кожного їх виду у відсотках від нормативної грошової оцінки одиниці площі цих ресурсів(земельних ділянок). Плата за землю розраховується на кожний рік, виходячи з площі земельних угідь, які є у власності чи оренді підприємства на початок року

7. Запропоновано для збільшення податкових надходжень до місцевих бюджетів від володіння та використання землі необхідно: провести інвентаризацію земельних ділянок; своєчасно проводити нормативно грошову оцінку земельних ділянок, які вперше залучаються до використання; переглядати та встановлювати реальні ставки земельного податку; передавати в оренду земельні ділянки, які знаходяться за межами населених пунктів через аукціони; переглядати та скасовувати не обґрунтовано встановлені пільги щодо оподаткування земельних ділянок; залучати до оподаткування власників нерухомості, які використовують землю та не мають відповідних правонаступних документів, вимагати передачу контролю за сплатою земельного податку від податкових органів до органів територіальних громад тощо.

8. Вивчення зарубіжного досвіду оподаткування показує, що оподаткування землі здійснюється в кожній країні по-різному. В окремих країнах оподаткування землі здійснюється через самостійний податок. В більшості країн світу оподаткування землі відбувається в складі податку на майно та збільшує фінансові можливості місцевих бюджетів. Використання в якості бази оподаткування землі, її ринкової вартості може бути корисним для України.

Список використаних джерел

1. Борзенкова О.Д. Земельне оподаткування в Україні: аналіз сучасного стану та перспективи. *Глобальні та національні проблеми економіки*. URL : <http://global-national.in.ua/issue8-2015/16-vipusk-8-listopad-2015-r/1637-borzenkova-o-d-zemelne-opodatkovannya-vukrajini-analiz-suchasnogo-stanu-ta-perspektivi>
2. Волківська А. Оподаткування землі в умовах військового стану. Фінансове забезпечення економіки : матеріали VI науково-практичної студентської конференції, 20 червня 2022 р. Житомир : Поліський університет. 2022. С.5-7
3. Голян В. А. Земельне оподаткування у сучасних умовах: інституціональні бар'єри та нові пріоритети. *Агросвіт. Економіка АПК*. 2008. № 7. С. 5-10.
4. Господарський кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 3.09.2021)
5. Дема Д., Волківська А. Плата за землю – важливе джерело доходів місцевих бюджетів. Інноваційний розвиток аграрного сектору економіки в умовах глобальних викликів: зб. наук. праць Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 50-річчю Навчально-наукового інституту бізнесу і фінансів. 28 жовтня 2022 р. Кам'янець-Подільський, 2022. С.545-547.
6. Дема Д.І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні. Житомир: Полісся, 2001. 228с.
7. Дема Д.І. Земля в системі оподаткування власності Сполучених Штатів Америки. http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/6648/1/daau_2000_2_219-223.pdf (дата звернення 18.11.2022р.).
8. Дема Д.І. Трансформація місцевих податків і зборів в Україні. *Наукові горизонти*. 2019. №4(77). С.13-20.
9. Державний комітет статистики України: Статистична інформація. Діяльність підприємств. URL: [http:// www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua): (дата звернення 23.08.2022).

10. Дехтяр А.О. Плата за землю як складова майнового оподаткування: роль у формуванні місцевих бюджетів та резерви збільшення надходжень. URL: http://repositsc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456789/7784/1/ilovepdf_com-341-349.pdf

11. Діяльність суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва 2019. URL : https://sme.gov.ua/wp-content/uploads/2020/12/2_State_Statistics_Service_of_Ukraine_Activity_of_entities_2019.pdf (дата звернення 4.09.2022).

12. Добжанська Л., Волківська А. Бюджетоформуючі податки місцевих бюджетів. Молодь і науковий прогрес у соціально-економічному та освітньому просторі успільства: Матеріали IV Міжнародної наукової студентської конференції (м. Кам'янець-Подільський, 28-29 листопада 2022 р.). Кам'янець-Подільський, 2022. С.33-34

13. За період війни в Україні укладено майже 42 тис. земельних угод. <https://minagro.gov.ua/news/za-period-vijni-v-ukrayini-ukladeno-majzhe-42-tis-zemelnih-ugod> (дата звернення 4.09.2022)

14. Закон України «Про оцінку земель». URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> (дата звернення 4.09.2022)

15. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення 4.09.2022)

16. Закон України «Про плату за землю» URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12#Text> (дата звернення 4.09.2022)

17. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 11.12.2022)

18. Закон України «Про систему оподаткування» <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення 4.09.2022)

19. Закон України «Про оренду землі» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> (дата звернення 13.11.2022).

20. Закон України «Про фермерське господарство». <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text> (дата звернення 23.11.2022р.).

21. Ібатуллін Ш.І., Гайдучок В.М. Напрями вдосконалення платності землекористування в Україні. https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/16469/1/nvnltu_2013_23.13_35.pdf (дата звернення 23.11.2022р.).

22. Ібрагімов М.Р. Земельне оподаткування: теоретичні постулати та фінансові реалії в Україні. *Вісник Харківського економічного університету*. 2009. № 9. С. 17—23.

23. Інформація щодо нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в розрізі областей. <https://land.gov.ua/informatsiia-shchodo-normatyvnoi-hroshovoi-otsinky-odynytsi-ploshchi-rilli-v-rozrizi-oblastei/> (дата звернення 4.09.2022)

24. Земельний кодекс України. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення 03.01.2023 р.)

25. Земельне регулювання в Канаді. [https://regionet.org.ua/ua/Efektivne_ypravlinnya_zemelnumu_resyrsamu_na_prukla di_Kanadu_2632635.html#page_title](https://regionet.org.ua/ua/Efektivne_ypravlinnya_zemelnumu_resyrsamu_na_prukla_di_Kanadu_2632635.html#page_title) (дата звернення 4.09.2022)

26. З 2023 року мешканцям сіл доведеться платити новий податок. <https://zn.ua/ukr/ECONOMICS/z-2023-roku-meshkantsjam-sil-dovedetsja-platiti-novij-podatok.html> (дата звернення 4.12.2022)

27. Кухта К.О., Джура В.В. Історичний генезис адміністрування земельного податку в Україні: сучасні аспекти та еволюція розвитку земельного оподаткування. http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2019/9.pdf (дата звернення 4.09.2022)

28. Літвінов М.В., Гудзь О.С. Вдосконалення оподаткування землі – важливий резерв надходжень до місцевих бюджетів» оприлюднений на студентській науково-практичній конференції «Фінансове забезпечення економіки» (2 червня 2020 р., м. Житомир, ЖНАЕУ);

29. Литвиненко Я. В. Особливості сплати податків в інших країнах світу. Податкова політика : навч. посіб. К. : МАУП, 2012. 224 с.

30. Мицишин І.Р. Проблеми оподаткування землекористування в Україні. http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/73.pdf (дата звернення 4.09.2022)

31. О.М. Шуміло, В.Ю. Журавльов Особливості оподаткування земельним податком силових структур (ЗСУ, МО України та МВС України) в умовах децентралізації влади. URL: https://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/12055/Osoblyvosti%20opodatkuvannia_Shumilo_%20Zhuravlov_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення 27.12.2022)

32. Новації податкового законодавства: фермерські господарства та оподаткування земельних ділянок. <https://decentralization.gov.ua/news/9431>.

33. Open budget. <https://openbudget.gov.ua/national-budget/income> (дата звернення 15.11.2022 р.).

34. Особливості оподаткування платою за землю. <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/623059.html>

35. Патицька Х. О. Плата за землю в системі майнового оподаткування: особливості справляння в Україні та країнах ЄС. URL : <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1072> (дата звернення 4.09.2022)

36. Плата за землю як складова майнового оподаткування: роль у формуванні місцевих бюджетів та резерви збільшення надходжень. http://repositsc.nuczu.edu.ua/bitstream/123456789/7784/1/ilovepdf_com-341-349.pdf (дата звернення 4.09.2022)

37. Плата за землю в країнах Європейського Союзу. <https://decentralization.gov.ua/uploads/attachment/document/1058> (дата звернення 4.10.2022)

38. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua>: (дата звернення 4.12.2022).

39. Показники виконання Державного бюджету за 2021 рік. <https://www.mof.gov.ua/uk/budget-process-projects-declaration> (дата звернення 4.09.2022)

40. Полчишин Г. Місцеві податки та збори в Україні та закордоном. Фінансове право. 2019. № 4. С. 162–165.

41. Письменний В.В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи: монографія. Тернопіль, 2011. 196с.

42. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2017 рік. URL: www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2017-rik: (дата звернення 14.10.2022).

43. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2018 рік. www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik: (дата звернення 14.10.2022).

44. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2019 рік. URL: www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2019-rik: (дата звернення 14.10.2022).

45. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2020 рік. www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2020-rik: (дата звернення 14.10.2022).

46. Рынок земли: В Украине во время войны заключили почти 34 тысячи соглашений. <https://dengi.ua/agro/6928259-rynok-zemli-v-ukraine-vo-vremya-vojny-zaklyuchili-pochti-34-tys-soglashenij?infrmref=ua.korrespondent.net> (дата звернення 4.09.2022)

47. Ринок землі: на Житомирщині зареєстровано більше 6 300 правочинів щодо земельних ділянок. <https://oda.zht.gov.ua/news/rynok-zemli-na-zhytomyrshhyni-zareyestrovano-bilshe-6-300-pravochyniv> (дата звернення 4.09.2022)

48. Сидорович О.Ю., Рудницька Ю.В. Сучасні тенденції та проблемні аспекти земельного оподаткування в Україні. <https://eprints.oa.edu.ua/7168/1/15.pdf> (дата звернення 18.10.2022).

49. Солованюк, С. М. Спрощена система малого бізнесу в Україні. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2017. № 2 (24), 2 т. С. 126–129.

50. Тіньовий обробіток землі в Україні сягає 40%.
<https://landlord.ua/news/tinovyi-obrobitok-zemli-v-ukraini-siahaie-40/> (дата звернення 4.09.2022)

51. Тулуш Л.Д., Боровик П.М. Вдосконалення підходів до визначення бази земельного оподаткування. <https://magazine.faaf.org.ua/vdoskonalennya-pidhodiv-do-viznachennya-bazi-zemelного-opodatkuвання.html> (дата звернення 11.11.2022 р.).

52. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.