

УДК 336.226.212.1

## ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛІ ЯК ОБ'ЄКТА НЕРУХОМОГО МАЙНА В УКРАЇНІ

**Бобох Наталія Миколаївна**

*аспірант кафедри менеджменту, податкової та бюджетної політики  
ВНУ ім. Лесі Українки*

*Обґрунтовано доцільність віднесення земельного оподаткування до оподаткування нерухомого майна з точки зору права власності на землю як природний ресурс. Досліджено особливості справляння земельного податку та орендної плати в Україні, новації Податкового кодексу в земельному оподаткуванні та запропоновано рекомендації щодо удосконалення такого оподаткування в Україні.*

*Ключові слова: земельні ділянки, земельний податок, орендна плата, плата за землю, нерухоме майно, Податковий кодекс, Бюджетний кодекс.*

**Вступ.** Земельні ресурси України є частиною національного багатства, тому одним з першочергових завдань державної політики є їх збереження та покращення з метою ефективного землекористування. Оподаткування земель є одним з найважливіших інструментів економічного регулювання земельних відносин. Дослідження механізму оподаткування земельних ділянок в Україні дає можливість отримати важелі для забезпечення раціонального землекористування, зростання надходжень від плати за землю та ефективного регулювання операцій з земельними ділянками.

Дослідженню питань земельного оподаткування присвячено чимало наукових праць таких вітчизняних економістів, як: О. Даниленко [10], В. Заяць [11], В. Крисько [12], С. Кулицького [8], Л. Тулуша, М. Федорова, В. Хохуляка та низки інших. Однак в економічній літературі України увага в основному акцентується на аналізі оподаткування землі у складі ресурсних платежів, на відміну від зарубіжних країн, де земельне оподаткування відноситься до оподаткування власності. Крім цього, актуальність теми дослідження обґрунтовується значними змінами у механізмі оподаткування землі та інших об'єктів нерухомого майна, спричиненими прийняттям Бюджетного та Податкового кодексів України, які набули чинності з 01.01.2011 р.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є аналіз тенденцій оподаткування землі в Україні, обґрунтування віднесення такого оподаткування

до оподаткування нерухомого майна (власності) та розробка пропозицій щодо його удосконалення.

**Результати дослідження.** Земельні відносини в Україні регулює Земельний кодекс від 25.10.2001р. № 2768-III, а земельне оподаткування – Податковий кодекс № 2755-VI від 04.12.2010 р. [1] Закон України «Про плату за землю» від 03.07.1992 р. № 2535-XII [2] втратив чинність з 01.01.2011 р., в зв'язку з введенням в дію Податкового кодексу. Плата за землю в Україні стягується з 1 січня 1993 р. у вигляді земельного податку (для власників землі та землекористувачів) або орендної плати (для орендарів) які належать до загальнодержавних податків та зборів. Складовою орендної плати є плата за оренду земель державної та комунальної власності. Крім того, варто згадати також спеціальний режим оподаткування доходів сільськогосподарських товаровиробників, об'єктом якого є грошова оцінка земельних угідь, – фіксований сільськогосподарський податок, що стягується в Україні з 1999 р. Саме об'єкт оподаткування у вигляді земельної ділянки дає підстави вважати сільськогосподарський податок різновидом земельних платежів.

Слід зазначити, що питання оподаткування землі в Україні є дискусійним. У багатьох розвинутих країнах земельний податок відноситься до податків на власність. Натомість в Україні він належить до ресурсних платежів. Однак земельні ділянки мають значні відмінності в порівнянні з іншими природними ресурсами, адже вони можуть надаватися у приватну власність, а не лише у користування. Юридично земельні ділянки сільськогосподарського призначення не виступають об'єктом купівлі-продажу (на продаж діє мораторій до 2012 року), а, отже, не є об'єктами власності в повному розумінні цієї категорії, виходячи з основних ознак права власності (для них характерними є дві ознаки – володіння і користування). Хоча варто відмітити, що існує ряд тіньових схем, що дозволяють доволі вільно купувати і продавати земельні ділянки сільськогосподарського призначення в Україні (зміна призначення земельних ділянок, укладання фіктивних кредитних угод, договорів міни і т.д.). Однак, ми вважаємо, що так як земельними ділянками іншого призначення в

Україні можуть вільно розпоряджатися та користуватися, в тому числі і продавати, то значить вони є об'єктами власності і для них характерні всі ознаки даного права (володіння, користування, розпорядження).

З однієї сторони, варто говорити про земельний податок як податок на нерухоме майно лише щодо земель сільськогосподарського призначення (до повного врегулювання питання щодо терміну мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення), з іншої, – навіть для земель сільськогосподарського призначення характерними, на відміну від решти природних ресурсів, є дві ознаки права власності (володіння і користування). Це також дає підстави відносити їх до об'єктів володіння і оподаткування податками на власність. З цього випливає те, що земельний податок слід відносити до податків на нерухоме майно (як податків на володіння), а не до ресурсних платежів (як податків на користування).

Більш обґрунтованим, на нашу думку, є віднесення орендної плати до ресурсних платежів, адже таке оподаткування носить договірний характер і виступає платою за користування природними ресурсами, на відміну від земельного податку, що є податком на володіння. Варто зазначити також, що земельні ділянки віднесені до об'єктів нерухомого майна такими законодавчими актами як: Цивільний кодекс (ст. 181), Закон України «Про іпотеку», Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", що дозволяє розглядати земельне оподаткування як оподаткування нерухомого майна.

Всі земельні платежі за володіння, користування та розпорядження земельними ресурсами є різні за своєю природою та економічною суттю. Вони утворюють систему земельних платежів, в якій кожен платіж має свої певні особливості. Отже, система земельних платежів містить земельний податок, орендну плату за користування земельними ділянками приватної форми власності, орендну плату за користування земельними ділянками державної та комунальної форм власності, фіксований сільськогосподарський податок. Принцип системності у визначенні земельних платежів пояснюється спільною

базою для обчислення даних платежів (нормативна грошова оцінка земель), а також тим, що першопричиною виникнення усіх земельних платежів є земельні відносини.

Податок за землю та сільськогосподарський податок є за своєю суттю податковими платежами. Відповідно до Податкового кодексу орендна плата за землі державної та комунальної власності у складі плати за землю також відноситься до переліку податків. Суттєве державне регулювання орендних відносин щодо земель державної чи комунальної власності, а також спрямування орендних платежів до місцевих бюджетів, надає їм деякі податкові риси. Однак договірний характер даного платежу є неприйнятним для податків, тому орендна плата не носить податкового характеру.

Хоча стягнення орендної плати за землю і не є оподаткуванням нерухомого майна, однак податковий характер даного платежу та значні надходження від нього (пов'язані із тим, що переважна частина сільськогосподарських земель в Україні надаються в оренду, а не у володіння), що перевищують надходження від земельного податку, виправдовують аналіз орендної плати за землю в межах нашого дослідження.

Так як основним завданням земельних платежів є перерозподіл земельної ренти на користь держави чи землевласника, то деякі вчені називають їх земельними рентними платежами [3, с. 201]. Їх розмір диференціюється в залежності від величини рентних доходів, різниця в яких обумовлюється відмінностями в родючості ґрунтів, продуктивності додаткових вкладень, місцезнаходженні ділянок по відношенню до ринків збуту тощо.

Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. в оподаткування земельних ділянок було внесено деякі зміни, насамперед це стосується ставок земельного податку для земельних ділянок, грошова оцінка яких не проведена, а саме: замість поділу населених пунктів на три групи в межах до 3 тис. населення з різними ставками буде використовуватися одна група з єдиною ставкою; передбачаються значно вищі, ніж діючі (майже в три рази), ставки податку до всіх груп населених пунктів.

Згідно з Податковим кодексом місцевим радам надається право диференціювати базові ставки (за винятком сільськогосподарських і лісгосподарських угідь) виходячи з функціонального призначення та місцезнаходження земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок податку з урахуванням коригуючих коефіцієнтів. Закон України «Про плату за землю» передбачав, що місцеві ради мають право диференціювати ставки податку за землю не більше двократного розміру середніх ставок.

Коефіцієнт індексації ставок земельного податку по населених пунктах, грошову оцінку яких не проведено, встановлювався до прийняття Податкового кодексу Законом України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік. В 2009 та 2008 році такий коефіцієнт становив 3,1 рази. Це означає, що в 2008 році діяли ставки, визначені ст. 7 Закону «Про плату за землю», збільшені у 3,1 рази. В 2009 році ставки не змінилися. Згідно ст. 62 Закону «Про Державний бюджет України на 2010 рік» в 2010 р. для земель населених пунктів, оцінку яких не проведено, застосовувався коефіцієнт 3,2.

Такий порядок визначення ставок земельного податку не відповідав нормам чинного законодавства, адже «...ставки земельного податку, порядок обчислення і сплати земельного податку не можуть встановлюватись або змінюватись іншими законодавчими актами, крім цього Закону» (ст. 4 Закону України «Про плату за землю»). Крім того, згідно ст. 7 Закону України «Про систему оподаткування» та рішення Конституційного Суду України від 09.07.2007 р. та від 22.05.2008 р. №10-рп/2008, зміна податкових ставок і механізм справляння обов'язкових платежів не можуть запроваджуватися Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік. Натомість до Прийняття Податкового кодексу кожного року прийняття Закону про державний бюджет змінювало чи призупиняло норми чинного законодавства, що стосувалося оподаткування землі. Тому Податковим кодексом з 01.01.2011 р. були внесені зміни щодо порядку встановлення коефіцієнта індексації земельних ділянок, нормативна оцінка яких не проведена, а саме – передбачено щорічно вносити до 1 червня до Верховної

Ради України проект закону про внесення змін до Кодексу щодо ставок податку на такі земельні ділянки.

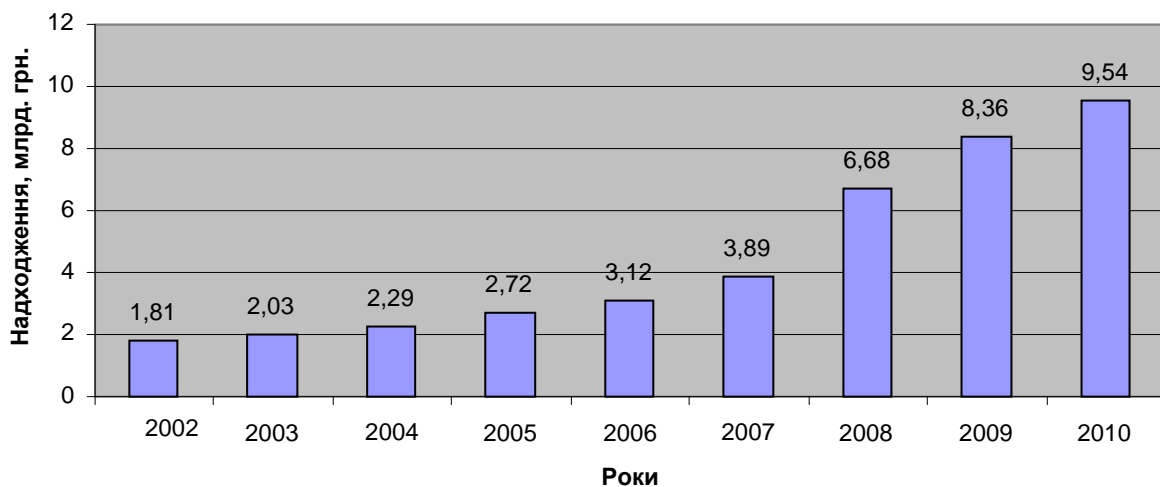
Велика кількість законів, підзаконних актів, роз'яснень, інструкцій дуже ускладнювали стягнення земельного податку і орендної плати та містили неузгодження. Наприклад, відповідно до ст. 15 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 року № 2181 строк давності по будь-якому податку становив три роки [4]. Натомість ст. 18 Закону № 2535 щодо земельного податку визначено цей строк в два роки. Прийняття Податкового кодексу усунуло такі неузгодження.

Слід відмітити, що оподаткування земель в Україні не позбавлене значних недоліків. Незважаючи на незначний розмір ставок земельного податку, кількість наданих пільг платникам земельного податку зростає з року в рік. Окремі пільги щодо плати за землю закріплені ст. 281 та 282 Податкового кодексу, деякі додаткові встановлюються Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, міськими, селищними та сільськими радами у вигляді часткового звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку, зменшення податкової ставки, але тільки за рахунок коштів, що включаються до відповідних бюджетів. У 1997 році пільги, надані органами місцевого самоврядування, становили 69 % (694 млн. грн.) від фактичних надходжень земельного податку, в 1999 році – 91 %, у 2000 році – 63 %, у 2001 році – 63,5 %, у 2002 році – 69,3 %, в 2007 – 9,3 %.

В загальній сумі податкових пільг у 2007 р. плата за землю посідала третє місце. Так, на ПДВ припадало 91,4 % від загальної суми податкових пільг, податок на прибуток підприємств – 6 % і 2,1 % (0,36 млрд. грн.) – на плату за землю. Слід зазначити, що обсяг пільг по платі за землю у 2007 році у порівнянні з 2006 роком зріс у 2,2 рази. Однак, якщо порівняти частку плати за землю в загальній сумі податкових пільг з 1998 роком, в якому 12 % від усіх податкових пільг припадало на плату за землю, можна помітити значне зменшення даного показника. Станом на 01.10.2010 р. втрати від надання

пільг по платі за землю становили 2,59 % від загальної суми втрат державного та місцевого бюджетів. В зв'язку з наданням пільг по даному податку місцеві бюджети недоотримали близько 641 тис. грн. [5].

Аналізуючи дані рис. 1, бачимо, що плата за землю в Україні протягом досліджуваного періоду має стабільну тенденцію до зростання – в 2008 р. надходження зросли на 72 % або на 2,79 млрд. грн. у порівнянні з попереднім роком, в 2009 р. – на 25 % або 1,68 млрд. грн. у порівнянні з 2008 р., а у 2010 р. темп зростання надходжень дещо зменшився – 14 % або 1,18 млрд. грн.

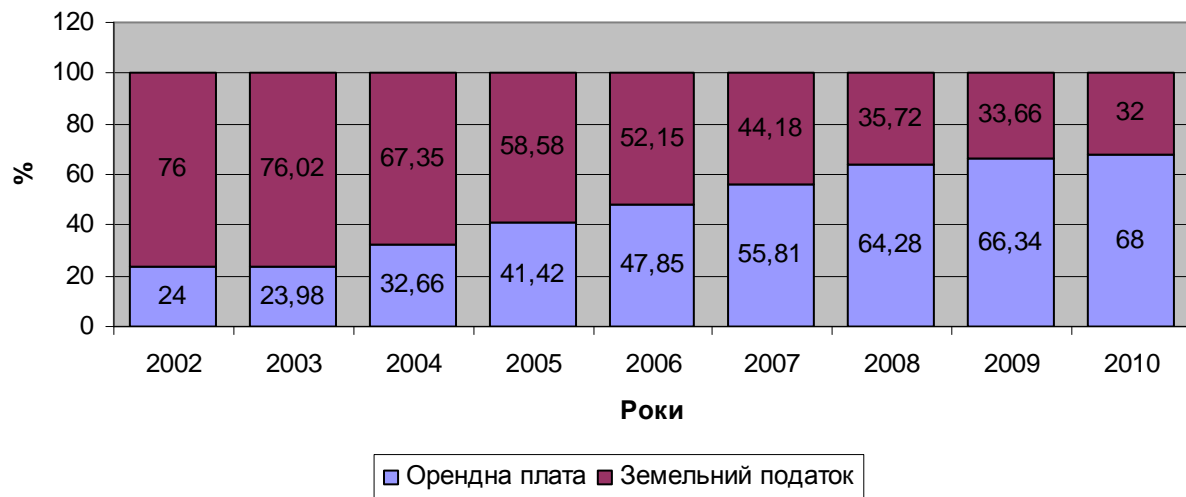


**Рис. 1. Динаміка надходжень плати за землю до місцевих бюджетів України у 2002-2010 рр., млрд. грн.**

*Джерело: Складено автором за даними Комітету ВРУ з питань бюджету [6]*

За аналізований період (2002-2010 роки) змінилась також структура плати за землю (рис. 2.). Якщо у 2002 році земельний податок з юридичних та фізичних осіб становив 76 % від загального обсягу надходжень плати за землю, то у 2010 році цей показник склав лише 32 %. Таке зменшення частки податку за землю пояснюється набагато більшими темпами зростання орендної плати, ніж земельного податку у 2010 р. у порівнянні з 2009 р. Податок за землю з юридичних осіб у 2010 р. у порівнянні з минулим роком збільшився на 7,8 % або 200,7 млн. грн., податок за землю з фізичних осіб – на 15,3 % або 35 млн. грн. Темпи зростання орендної плати з фізичних осіб становили 19,86 % (142 млн. грн.), орендної плати з юридичних осіб – 16,53 % (749 млн. грн.). Надходження орендної плати з юридичних та фізичних осіб у 2010 р. склали

6488,6 млн. грн. або 68 % загального обсягу надходжень плати за землю. Рівень виконання плану по надходженню орендної плати до місцевих бюджетів у 2009 р. складав 96,5 %, по надходженню земельного податку з юридичних та фізичних осіб – 96 %. В 2010 р. рівень виконання плану по надходженню орендної плати та земельного податку зменшився і становив відповідно 93,76 % і 90,5 %.



**Рис. 2. Структура плати за землю в доходах місцевих бюджетів у 2002 – 2010 рр., %**

*Джерело: Складено автором за даними Комітету ВРУ з питань бюджету [6]*

Як бачимо з рис. 2., надходження орендної плати поступово збільшуються кожного року, починаючи з 2004 року, відповідно зростає їх частка в надходженнях плати за землю. Така тенденція зумовлена удосконаленням адміністрування даного виду надходжень, покращенням обліку орендарів земельних ділянок та обліку власників земельних ділянок у земельному кадастрі. Високий рівень орендної плати у доходах місцевих бюджетів у порівнянні з земельним податком пояснюється значною мірою тим, що в більшості випадків фермери, що використовують земельні ділянки, є лише землекористувачами, а не власниками наданих їм земель [7, с. 84]. За даними Держкомзему, в Україні на правах оренди використовується 63 % площі розпайованих земель [8, с. 17].

Лише нещодавно, з прийняттям Бюджетного кодексу 8 липня 2010 р. [9], плату за землю було повністю віднесено до власних доходів бюджетів міст, сіл, селищ. Раніше плату за землю несправедливо ділили між власними



надходженнями територіальних громад і доходами, що не враховуються при розрахунку міжбюджетних трансфертів і спрямовуються до обласних та районних бюджетів. До бюджетів міст обласного і республіканського значення спрямовувалося 75% плати за землю, а до бюджетів сіл, селищ та міст районного значення – тільки 60%. 25 % плати за землю, зібраної у містах обласного та республіканського значення, спрямовувалось до обласних бюджетів. 40 % плати за землю сіл, селищ та міст районного значення розподілялось в таких пропорціях: 15 % до районного бюджету, а 25 % – до обласного.

Незважаючи на щорічне зростання надходжень від даного податку, він все-таки не виконує в повній мірі фіскальну і стимулюючу функції та не забезпечує ефективне використання землі. Це, насамперед пов'язано з недосконалим механізмом грошової оцінки земель, низькими ставками земельного податку та орендної плати і значними пільгами, що зменшують податкові надходження.

Реформування механізму стягнення плати за землю має передбачати стимулювання ефективнішого використання земельних ділянок з допомогою податкових важелів. Стосовно цього в проекті Податкового кодексу висувалась пропозиція застосовувати підвищувальний коефіцієнт 1,2 до сільськогосподарських угідь, на яких протягом трьох років не здійснюється сільськогосподарське виробництво, із щорічним збільшенням такого коефіцієнта на 20 %. Це дозволило б передавати землю у користування тим особам, які могли забезпечити її ефективніше використання, і уникнути існування земельних площ, що облогуєть. Однак приймаючи остаточну редакцію Податкового кодексу, на жаль, дану норму виключили. Це мотивувалось тим, що несплата за різними причинами податку упродовж декількох років підряд (у тому числі – пенсіонерами) призведе до масового вилучення земель у населення. Однак, ми вважаємо, що такий захід мав би позитивний результат, адже земельні ділянки переходили б у користування тих осіб, які мали б бажання їх результативно використовувати.

Враховуючи значну частку пільг з податку за землю в загальній сумі його надходжень, вважаємо за доцільне звільняти від оподаткування лише органи державної влади та місцевого самоврядування, заповідники, заклади культури, охорони здоров'я, освіти, науки, соціального забезпечення, фізичної культури та спорту, тобто заклади, які фінансуються з бюджету, для того, щоб не здійснювати зайвий перерозподіл коштів у суспільному секторі. Крім того, необхідно заборонити обласним, селищним та сільським радам встановлювати додаткові пільги щодо плати за землю, окрім тих, що встановлені Податковим кодексом, щоб не ставити у привілейоване становище окремих громадян.

Першочерговим кроком у вдосконаленні оподаткування землі має стати проведення Держкомземом України робіт з повної інвентаризації земель, грошової оцінки земель населених пунктів та земель несільськогосподарського призначення. Це дозволить отримати точні дані щодо кількості землевласників (землекористувачів) на території окремої адміністративно-територіальної одиниці, розмірів їх земельних ділянок із зазначенням функціонального призначення. Крім того, методика визначення бази земельного податку повинна включати не лише обчислення розрахункових рентних доходів від вирощування зернових культур, а й доходи від вирощування інших основних сільськогосподарських культур, характерних для даного регіону.

**Висновки.** З огляду на те, що земля в Україні, на відміну від інших природних ресурсів, є об'єктом власності, а не користування (незважаючи на деякі обмеження у використанні земель сільськогосподарського призначення), вважаємо за доцільне відносити земельне оподаткування до податків на власність (нерухоме майно). Для функціонування ефективного механізму оподаткування земельних ділянок в Україні необхідним є здійснення повної інвентаризації земель, удосконалення методики грошової оцінки земель, надання пільг по земельному податку лише за об'єктним принципом, застосування підвищувальних коефіцієнтів щодо земель, які не використовуються більше трьох років. Це забезпечить стабільні надходження

до місцевих бюджетів та стимулюватиме ефективніше використання земельних ресурсів.

*Література:*

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
2. Закон України «Про плату за землю» <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2535-12> в ред. Закону № 378/96-ВР від 19.09.96// ВВР. – 1996. – № 45. – С.238.
3. Яруллин Р.Р. Земельные рентные платежи сельскохозяйственных предприятий : [монограф.] / Р.Р. Яруллин. – М : Финансы и статистика, 2002. – 201 с.
4. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 року № 2181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>
5. Пільгове оподаткування та його наслідки для бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=133895&cat\\_id=133904](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895&cat_id=133904).
6. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2002-2010 р. / Комітет Верховної ради з питань бюджету. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>.
7. Економіка нерухомості : [нав. посіб.] / А. М. Асаул, В. І. Павлов, І. І. Пилипенко [та ін.]. — К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. — 350 с.
8. Кулицький С. Земельні відносини в Україні: стан та проблеми розвитку / С. Кулицький // Україна: події, факти, коментарі. Інформаційно-аналітичний журнал. – 2010. – № 9. – с. 11-26.
9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року № 2456-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
10. Даниленко О.А. Аналіз системи оподаткування земель в Україні / О.А. Даниленко // Землевпорядний вісник. – 2002. – № 1. – С. 51-54.
11. Заяць В.М. Напрями розвитку системи оподаткування та оцінки нерухомості в Україні / В.М. Заяць // Фінанси України. – № 3. – 2007. – С. 41-49.
12. Крисько В.Ф. Засади справляння земельного податку / В.Ф. Крисько // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 8 (63). – С. 74 – 77.

**TAXATION OF LAND AS THE OBJECT OF THE REAL ESTATE  
IN UKRAINE**

*Natalia Bobokh*

*Volyn National University named after Lesya Ukrainka*

*The expedience of taking the land taxation to taxation of the real estate from the legal point of view to the property on land as natural resource is grounded. The features of taking of land-tax and rent in Ukraine, innovations of Tax code in the land taxation are investigated, recommendations in relation to the improvement of such taxation in Ukraine are offered.*

*Keywords: land, land-tax, rent, land payment, real estate, Tax code, Budget code.*

## **НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЗЕМЛИ КАК ОБЪЕКТА НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА В УКРАИНЕ**

*Наталья Бобох*

*Волынский национальный университет имени Леси Украинки*

*Обоснованно целесообразность отнесения земельного налогообложения к налогообложению недвижимого имущества с точки зрения права собственности на землю как природный ресурс. Исследованы особенности взимания земельного налога и арендной платы в Украине, новации Налогового кодекса в земельном налогообложении и предложены рекомендации относительно усовершенствования такого налогообложения в Украине.*

*Ключевые слова: земельные участки, земельный налог, арендная плата, плата за землю, недвижимое имущество, Налоговый кодекс, Бюджетный кодекс.*