

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ



Казмірчук Вероніка Віталіївна
(студентка групи ЗФБС-22-М)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

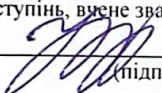
ФІСКАЛЬНІ РЕАЛІЇ ЗЕМЕЛЬНОГО ОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітньо-професійна програма «Фінанси, банківська справа та страхування»)

Завідувач кафедри фінансів та
цифрової економіки

д.е.н. проф. Н.Г. Виговська.

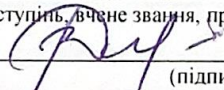
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)


(підпис)

Науковий керівник

к.е.н., доц. Довгалюк В.В.

(науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)


(підпис)

Рецензент

д.е.н., проф. Лаговська О.А.

(науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)


(підпис)

Анотація

Казмірчук В.В Фіскальні реалії земельного оподаткування в Україні.

Магістерська робота представлена на здобуття освітнього ступеня «магістр» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 072 «Фінанси банківська справа та страхування». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2023.

Дослідження присвячено розвитку теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму земельного оподаткування в Україні.

Розглянуто стан земельного оподаткування на сучасному етапі розвитку в Україні та в зарубіжних країнах. Виявлені основні проблеми в системі земельного оподаткування в Україні. Виділені основні позитивні сторони побудови механізму земельного оподаткування в розвинених зарубіжних країнах, що дозволяє сформувати напрями удосконалення системи земельного оподаткування в Україні, враховуючи особливості, притаманні для вітчизняної податкової системи.

Ключові слова: земельне оподаткування, плата за землю, майнові податки.

Annotation

Theoretical and legal aspects of land tax.

The master's thesis is presented for obtaining an educational degree "master" in the field of knowledge 07 "Management and administration" specialty 072 "Finance, banking and insurance". - Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2023.

The study is devoted to the development of theoretical foundations and the development of practical recommendations for improving the mechanism of land taxation in Ukraine.

The state of land taxation at the current stage of development in Ukraine and in foreign countries is considered. The main problems in the system of land taxation in Ukraine have been identified. The main positive aspects of the construction of the mechanism of land taxation in developed foreign countries are highlighted, which allows to form directions for improving the system of land taxation in Ukraine, taking into account the peculiarities inherent in the domestic tax system.

Keywords: land taxation, land fee, property taxes.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ.....	6
1.1. Економічна сутність та значення земельного оподаткування.....	6
1.2. Еволюція розвитку земельного оподаткування.....	11
1.3. Теоретико-правова характеристика плати за землю та нормативно-правова база визначення її розмірів.....	15
Висновок до розділу I.....	22
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	24
2.1. Аналіз сучасного стану земельного оподаткування в Україні.....	24
2.2. Аналіз зарубіжного досвіду побудови системи земельного оподаткування.....	33
2.3. Проблеми оподаткування земельним податком.....	42
2.4. Основні напрямки удосконалення механізму земельного оподаткування в Україні.....	47
Висновок до розділу II.....	58
ВИСНОВКИ.....	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	64
ДОДАТКИ.....	70

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В податковій системі земельне оподаткування посідає важливе місце. В історичному розвитку країн земля виступає одним із найперших об'єктів оподаткування.

За тривалий час свого існування механізм даного виду оподаткування змінювався не один раз. Тривалий час земельний податок відносили до загальнодержавних, надходження від нього направлялися до державного бюджету. На сьогоднішній день в Україні підхід до оподаткування землі змінився та наблизився до механізму оподаткування розвинених країн.

На сучасному етапі розвитку земельний податок представляє собою важливе джерело доходів місцевих бюджетів. В системі оподаткування земля набула особливого значення після того, як була проведена реформа органів місцевого самоврядування (реформа фінансової децентралізації). Після її успішної реалізації у місцевих органах з'явилися значні повноваження відносно регулювання податкових відносин на своїх територіях.

Механізм земельного оподаткування виступає об'єктом дослідження в роботах багатьох вчених, наприклад, таких, як О. Борзенкова, П. Гайдуцький, Т.П. Остапчук, Ю.В. Рощина, І.В. Замула, О.Ф. Ярмолюк, Ж.А. Петренко, В.С. Уланчук, О.І. Котикова, М.Д. Федорюк, Р.А. Сагайдак, М.М. Нестенко, Л.М. Батчук, С.В. Бодак, В. Синчак, С.П. Волчко, П. Саблук, В.П. Гордієнко, І.В. Гнидюк, Й.М. Дорош, О.П. Жук, І.М. Кирилюк, Ю.В. Кравченко, В.О. Печенюк, В.М. Хомка, О.М. Чумаченко, М. Дем'яненко та ін. Досвід земельного оподаткування в зарубіжних країнах розкрито в наукових працях К. Кухти, Я. Литвиненко, Х. Патицької, С.Г., Вегера, П. Шульчевського, І. Олховича та ін.

Метою дослідження є теоретико-методологічне дослідження процесу становлення та розвитку земельного оподаткування як одного із важливих джерел доходів місцевих бюджетів та пошук шляхів його вдосконалення.

Відповідно до цієї мети визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- розглянути сутність та значення земельного оподаткування;
- ознайомитися із процесом становлення та розвитку земельного оподаткування;
- ознайомитися із нормативно-правовою базою визначення розмірів плати за землю;
- дати теоретико-правову характеристику ознакам та функціям плати за землю;
- проаналізувати сучасний стан земельного оподаткування в Україні;
- проаналізувати досвід побудови системи земельного оподаткування в інших країнах;
- визначити основні проблеми земельного оподаткування;
- запропонувати напрямки вдосконалення механізму земельного оподаткування в Україні.

Об'єктом дослідження є земельний податок.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних і практичних положень щодо становлення, розвитку та адміністрування плати за землю.

Методи дослідження. З метою розкриття теми дослідження в роботі були використані наступні методи дослідження: історичний, абстрактнологічний, статистико-економічний, аналіз та синтез, розрахунковий, графічний та табличний.

Інформаційну базу дослідження для написання роботи становлять нормативно-правові та законодавчі акти, наукові праці вчених, статті з періодичних видань, наукові посібники та підручники, фінансова та статистична звітність.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що в роботі представлено теоретичне обґрунтування та практичне вирішення сукупності завдань пов'язаних із формуванням та функціонуванням системи земельного оподаткування України, а саме:

набули подальшого розвитку:

- трактування сутності дефініції «плата за землю», що передбачає врахування різноманітних підходів до її визначення через формування значення плати за землю не лише у наповненні бюджету, але й реалізації економічних інтересів власника землі, що стимулюватиме ефективне та раціональне її використання;

- напрями реформування земельного оподаткування в Україні з використанням кращих практик зарубіжжя, що допоможе системі місцевого оподаткування України стати основою фінансової автономії.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені результати можуть бути використані в роботі Державної фіскальної служби України при розробці нормативно-правових актів, у роботі науково-дослідних установ та в навчальному процесі.

Особистий внесок здобувача. Магістерська є самостійною науковою роботою. Наукові положення, результати, висновки і рекомендації, сформульовані в роботі, одержані автором особисто та викладені в опублікованих працях.

Апробація результатів дослідження. Основні положення роботи доповідалися на науково-практичних конференціях:

1. Казмірчук В. В. (Ничипорчук В.В.) Теоретико правові аспекти земельного податки. Вплив інноваційних змін на розвиток суспільства: управлінські та соціально-економічні аспекти: збірниках тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених.

2. Казмірчук В.В. (Ничипорчук В. В.) Сучасні тенденції та проблемні аспекти земельного оподаткування в Україні. Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: збірник тез доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції.

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи складає 71 сторінку, у тому числі 6 рисунків, 4 таблиці, список використаних джерел 45 найменувань, 3 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічна сутність та значення земельного оподаткування

Кожна держава має свою власну систему оподаткування, яка відіграє важливу роль у регулюванні суспільних відносин, утриманні апарату управління, війська тощо. Податки виступають у якості головного інструменту перерозподілу доходів між членами суспільства для того, щоб зменшити нерівності в доходах, а також є важливим засобом стабілізації економіки держави в цілому. Податковий кодекс України визначає податок, як обов'язковий, безумовний платіж до бюджету відповідного рівня, що справляється з платників податку.

Держава має дотримуватимуться всіх правил системи оподаткування, що дозволить їй органічно вписуватися в усі сфери її життя та виконувати всі завдання. Важливим показником також є розмір податку. Він має бути таким, щоб задовольнити потреби держави та не бути занадто важким для платників [3, с.21].

Один із видів податків виступає плата за землю. Відповідно до ст. 206 Земельного кодексу України, використання землі є платним. Плата за землю представляє собою один із видів обов'язкових платіжів, що стягується з усіх власників землі та землекористувачів. Її розмір залежить від таких критеріїв: величина земельної ділянки, її призначення, гранична оціночна ставка [36].

Однак, слід відмітити, що часто в літературі плата за землю трактується дещо ширше, порівняно з визначенням Податкового кодексу. Відповідно до думки науковців, в категорію поняття плати за землю слід включити також відшкодування витрат сільськогосподарського виробництва, що пов'язані з вилученням сільськогосподарських земель, а також штрафні санкції за порушення земельного законодавства.

У зв'язку з тим, що поняття плати за землю є досить невизначеним, це питання досліджували багато авторів. В.І. Федорович, наприклад, під платою за землю пропонував розуміти загальну назву для всіх видів обов'язкових платежів, які сплачуються у зв'язку з реалізацією права приватної власності та інших речових прав [22, с.18].

О.О. Максимчук вважає, що таке визначення має досить вузьке значення, відображає тільки приватно-правову природу плати за землю та не враховує всіх її сутнісних ознак, тому що, відповідно до законодавства України, земля також може перебувати у комунальній та державній власності і за користування такими землями також мають сплачуватися платежі. До суб'єктів сплати даних платежів відносяться фізичні та юридичні особи, які виступають суб'єктами приватного права, а також територіальні громади та держава.

М.В. Шульга та В.О. Костенко розглядають плату за землю в більш ширшому значенні: передбачена законодавством сукупність обов'язкових елементів земельних платежів, які необхідні для реалізації права власності та права користування земельними ділянками, які можуть отримувати і сплачувати фізичні та юридичні особи, територіальні громади та держава, мета їх справляння - стимулювання користувачів та власників земельних ділянок до ефективного, раціонального та цільового їх використання [18, с.31]

О.П. Гетьманець та О.М. Шуміла для визначення сутності плати за землю поділяють його на складові, а саме: земельний податок та орендна плата за землі державної та комунальної форм власності. Такий поділ обумовлюється тим, що соціальне значення плати за землю полягає не тільки в наповненні відповідних бюджетів або реалізації інтересів власника, плата за землю - це стримуючий фактор, який спонукає власників та користувачів земельних ділянок до їх цільового та раціонального використання [2, с.10].

Структура категорії «плата за землю» визначається як об'єкт, земельна ділянка або її частина, яка перебуває у власності чи у користуванні особи. Слід

уточнити у даному випадку, що сама земельна ділянка може визначатися як предмет. Однак, більш обґрунтованою є теорія про те, що предмет - це невід'ємна частина об'єкту і вони співвідносяться як частина і ціле, тому об'єкт оподаткування плати за землю - право власності та користування земельними ділянками, а предмет оподаткування – земельна ділянка.

Суб'єктом плати за землю являється власник земельної ділянки, земельної частки (пай), землекористувач та орендар. Плата виступає у якості грошового еквівалента, як певна вартісна характеристика об'єкта.

Мета такої плати - отримання у володіння, користування чи розпорядження земельної ділянки чи заміщення таких правомочностей в грошовому еквіваленті [17, с.22].

Щодо правових форм плати за землю, слід розрізняти:

- орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою;
- земельний податок- обов'язковий платіж, який сплачують власники земельних ділянок та земельних часток, а також постійні землекористувачі.

Вказані форми плати за землю визначаються в залежності від грошової оцінки земель.

Плата за землю запроваджується для того, щоб забезпечити формування джерела коштів, які є необхідними для реалізації наступних цілей:

- наповнення бюджетів різних рівнів;
- раціональне використання та охорона земель;
- підвищення родючості земель;
- ведення земельного кадастру;
- здійснення землеустрою та моніторингу земель;
- проведення земельних реформ [22, с.24].

Узагальнюючи думки дослідників щодо визначення сутності поняття плати за землю, можна зробити висновок, що плата за землю - це передбачений законодавством платіж, який має свою форму та строки сплати і сплачується фізичними та юридичними особами, територіальними громадами, державою в залежності від здійснення ними правомочностей власника чи користувача земельної ділянки, що має на меті наповнення бюджету чи виконання зобов'язань, що пов'язані з раціональним використанням земельних ділянок, їх охорони, збереження, відновлення, відшкодування витрат сільськогосподарського виробництва, які пов'язуються з вилученням сільськогосподарських земель та штрафні санкції у разі порушення земельного законодавства [6, с.46].

Земельний податок можна охарактеризувати за допомогою наступної схеми (рис. 1.1.):

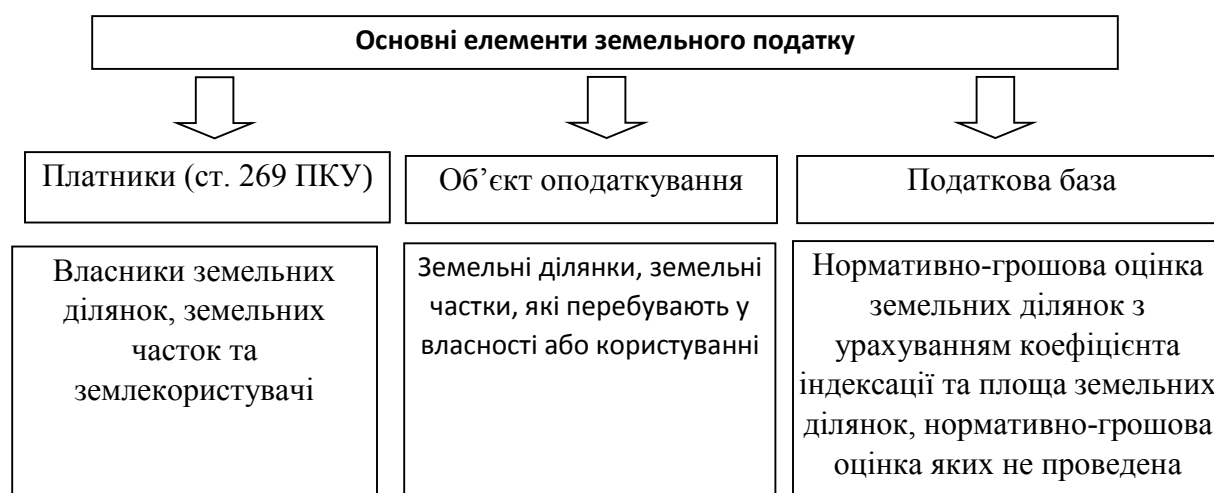


Рис. 1.1. Основні елементи земельного податку [9, с.6]

Платниками земельного податку, як вже було зазначено раніше, виступають власники земельних ділянок, землекористувачі та орендарі (табл. 1.1) [17, с.28]:

Таблиця 1.1

Характеристика платників земельного податку

Платник	Характеристика
Власники земельних ділянок	юридичні або фізичні особи, які набули права власності на землю, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності
Землекористувачі та орендарі	юридичні або фізичні особи, яким у користування надані земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди

Орендарями сплачується орендна плата у тому випадку, якщо орендується земельна ділянка, яка знаходиться у державній або комунальній власності. Така орендна плата прирівнюється до податкових платежів.

Об'єкт земельного оподаткування - земельні ділянки у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності [23, с.24].

У ст. 283 Податкового кодексу закріплено перелік земельних ділянок, які не оподатковуються земельним податком. До них належать:

1) сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, що визнані законом як такі, що зазнали радіоактивного забруднення через Чорнобильську катастрофу, і хімічно забруднені сільськогосподарські угіддя, на які поширюється обмеження щодо ведення сільського господарства;

2) сільськогосподарські угіддя у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

3) земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

4) землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування;

5) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських господарств, які зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодових насаджень;

6) земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

7) земельні ділянки, де розташовані дипломатичні представництва, які користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі;

8) земельні ділянки, які надані для будівництва та обслуговування культових та інших будівель, що є необхідними для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровано у порядку, встановленому законодавством [44].

1.2. Еволюція розвитку земельного оподаткування

Земельний податок можна сміливо віднести до одного з найперших у вітчизняній історії податкових платежів. Як свідчить історія, найпершим із податків у світі були так звані «датські гроші», запроваджений у 991 році, що справлявся з британських землевласників та орендарів, розмір якого залежав від розміру земель, які перебували у користуванні. Серед податків у Стародавній Візантії справлялися щорічні казенні податки, які також залежали від розміру земель.

У другій половині минулого століття американський політекономіст та журналіст Генрі Джордж пропонував об'єднати всі податки, якими обкладалися сільськогосподарські виробники та замінити їх на один - податок на землю. Однак, у ті часи така ідея не знайшла своєї підтримки та не була реалізована [14, с.43].

Досліджуючи процес становлення системи земельного оподаткування, доцільно виокремити наступну періодизацію його виникнення та розвитку:

I етап – зародження (IX-XIII ст.)

Характерними рисами даного етапу стало регулювання земельних відносин на основі звичаєвого права, «Руської правди» та Судних грамот. Деякі слов'янські племена, наприклад, ще задовго до створення Київської Русі платили дань хазарам та норманам. Слід зауважити, що найпоширенішим видом земельного оподаткування того часу був поземельний податок, що називався «поплучне». Одиницею його оподаткування був плуг, а суб'єктами -залежні селяни, що сплачували його натурою (зерно, мед, віск).

II етап – адміністрування земельних податків Литовсько-Польської доби (початок XIV ст.).

Основний об'єкт оподаткування даного періоду - земля. Проте, при оподаткуванні до уваги не бралися такі показники, як якість землі, її стан та вид господарства, що здійснюється на ній. Основним нормативно-правовим актом даного періоду, за допомогою якого здійснювалося регламентування земельного податку, був Литовський статут 1529 р. [26, с.33]

III етап - створення земельної податкової системи Козацької держави (1648-1654 рр.).

Вданий період можна було спостерігати позитивну динаміку збору земельного податку. Ставки даного податку були різними, однак пропорційними: заможні сплачували по 70 коп., бідні – 30 коп. від хати, а найбідніші – по 50 коп. від родини.

IV етап - початок створення податкової системи Російської та Австро-Угорської імперій, перше нормативне закріплення земельного податку (середина XVI – початок XX ст.).

У 1843-1856 рр. були проведені кадастрові заходи, що спрямовувалися на визначення прибутковості земель, почала враховуватися якість земель та їх

врожайність. На основі отриманих даних складалися зведені таблиці, які включали в себе валовий та чистий дохід, розрахований в результаті виключення витрат виробництва. В результаті отримували оклад оброчного податку [14, с.43].

В Україні земельний податок спочатку називався державним поземельним податком та був введений в 1875 р. Положенням від 10 грудня 1874 р. «Про припинення окремого існування державного земського збору». У 1875 р. його приєднали до загальних державних доходів. Об'єктом оподаткування виступали всі землі, що оподатковувалися на підставі Статуту «Про земські повинності» місцевими зборами. Такими були «зручні» землі (землі сільськогосподарського призначення) та ліс. До об'єктів земельного оподаткування не відносилися території під церкви, цвинтарі, школи, будинки благодійних і громадських організацій, безхазяйні місцевості.

Ставка державного поземельного податку в ті часи залежала від наступних критеріїв: величина, якість та місце розташування. З великих наділів стягувався збір у розмірі 4 рубля, з середніх - 2 рублі, з малих - 1. При визначені якості землі до уваги приймали положення земельних ділянок на території Російської імперії. Найвищий розмір податку був 1 рубль 4 коп. з десятини, а найменший - 6 коп.

Однак, слід відмітити, що в ті часи державні доходи від податку були невисокі. Так, наприклад, у 1893 р. доходи від поземельного податку становили 17,29 млн. руб. (частка податку в бюджеті - 1,5% від загальних податкових надходжень). Згідно до положень маніфесту 1896 р. ставки поземельного податку зменшили на 50 % терміном на 10 років. У зв'язку з цим істотно зменшилися збори податку. У 1901 р. доходи від нього становили 9,87 млн. руб. [26, с.34]

Декрет ВЦВК від 19.02.1918 «Про соціалізацію землі» та декрет від 30.10.1918 «Щодо оподаткування сільських господарів натуральним податком» відмінили земельний податок. На його заміну прийшов новий вид податку - сільськогосподарський податок, який враховував такий показник, як прибутковість землі.

Зародження правового інституту плати за землю відбулося в період кінець 1980-х років, коли була видана постанова ЦК КПРС і СМ СРСР «Про корінну перебудову справи охорони природи» в 1988 р. Принцип платності за користування землею закріпив Закон Української РСР «Про земельну реформу» у 1990 р. та Земельний кодекс РРФСР 1991 р.

V етап - створення податкової системи незалежної України (початок 1990 р. – сьогоднішній час).

Протягом останнього етапу становлення та розвитку механізму земельного оподаткування було прийнято ряд нормативно-правових актів, зокрема 18 грудня 1990 р. було прийнято Постанову Верховної Ради України «Про земельну реформу», відповідно до якої всі землі держави розподілені на три види: приватна, колективна та державна власність, 7 лютого 1991 р. – Закон України «Про власність», 10 листопада 1994 р. – Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи у сфері сільськогосподарського виробництва». Вказані законодавчі акти відіграли важливе значення у процесі формування сучасного поняття «плата за землю».

Особливого розвитку податково-земельні відносини набули в результаті ухвалення Земельного кодексу України 15 травня 1992 р. Відповідно до даного законодавчого акту передбачалося запровадження трьох форм власності на землю та проголошувалася рівноправність різних організаційно-правових форм господарювання. Важливим аспектом стало закріплення платності землекористування [16, с.143].

Визначальна роль у процесі регулювання земельно-податкових відносин належить Закону України «Про плату за землю» від 3 липня 1992 р. Даний нормативно-правовий акт вперше закріпив поняття «плата за землю», розкрив зміст земельного податку, визначив ставку податку, закріпив перелік пільг для справляння плати за землю, розкрив зміст таких понять, як грошова оцінка та оренда землі.

Ще одним важливим історичним кроком у процесі становлення системи земельного оподаткування стало ухвалення Закону України «Про систему оподаткування» 25 червня 1991 р., відповідно до якого плату за землю було віднесено до загальнодержавних обов'язкових платежів, які сплачуються на всій території України фізичними та юридичними особами. Крім того, 6 жовтня 1998 р. було прийнято Закон України «Про оренду землі», в якому зазначено, що орендна плата за землю представляє собою платіж, який орендар вносить орендодавцю за користування земельною ділянкою [24, с.86].

Таким чином, можна зробити висновок, що інститут плати за землю має складну, багатоаспектну історію, але він до цих пір знаходиться на еволюційному етапі розвитку, внаслідок кардинальних змін, що відбувалися в Україні. На сучасному етапі розвитку основним завданням правової системи держави є побудова досконалої системи земельного та податкового законодавства, враховуючи історичний досвід, та ефективне поєднання приватних і публічних інтересів.

1.3. Теоретико-правова характеристика плати за землю та нормативно-правова база визначення її розмірів

Більшість науковців плату за землю розуміють плату тільки з фінансово-правової та податкової сторони, однак слід розуміти, що, крім цього, плата за землю виконує ряд певних завдань через покладені на неї функції саме як елемент економіко-правового механізму забезпечення ефективного та раціонального використання земельних ділянок. Саме по цій причині плата за землю покликана виконувати наступні функції:

1) фіскальна - за допомогою податку на землю поповнюються загальні доходи держави та спрямовуються до бюджетів різного рівня без зазначення того, як ці кошти будуть використовуватися в майбутньому;

2) компенсаційна - реалізується шляхом часткового чи повного спрямування плати за землю на відшкодування заподіяної земельній ділянці шкоди, нанесеної в результаті її використання (наприклад, здійснення заходів щодо відновлення початкового стану земельної ділянки);

3) стимулююча - покликана підвищувати економічну зацікавленість користувачів та власників земельних ділянок у тому, щоб більш ефективно використовувати земельні ділянки та зменшувати на них навантаження;

4) ідеологічна - вплив на поведінку користувачів та власників земельних ділянок, щоб вони сприймали її не як безкоштовне благо, а як матеріальну цінність;

5) каральна (штрафна) - реалізується шляхом притягнення до відповідальності у вигляді штрафів за правопорушення та злочини у сфері використання та охорони земель. Крім того, може реалізовуватися як відшкодування шкоди, завданої земельній ділянці через її нецільове використання, та відшкодування шкоди, що заподіяна правам та інтересам власника чи користувача земельної ділянки;

6) обліково-інформаційна - обумовлена необхідністю охоплення платою за землю більш широкого кола платників. Іншими словами, справляння плати за землю виступає у якості одного зі способів додаткової мотивації щодо вдосконаленню обліку в даній сфері [15, с.104].

Також слід відмітити, що плата за землю характеризується наявністю певних ознак. В першу чергу, потрібно вказати, що у відносинах, сформованих між суб'єктами земельного користування відбувається перехід частини коштів із власності окремих платників у власність держави. Податкові надходження мають односторонній характер.

Плата за землю використовується для того, щоб здійснювати економічне стимулювання суб'єктів даних податкових відносин, з метою ефективного та цільового використання земельних ділянок.

Плата за землю, як і всі її форми (орендна плата, земельний податок) завжди справляється тільки у грошовій формі. Для плати за землю характерною є регулярність її стягнення, тобто, законодавство чітко встановлює строки її сплати. Також важливою ознакою плати за землю є те, що земельний податок встановлюється виключно державою на підставі податкового законодавства [11, с.238].

Система нормативно-правових актів, які закріплюють підстави та порядок сплати земельних платежів, широка та різногалузева. Її основу становить Земельний кодекс України. В главі 35 даного кодексу закріплено принцип платності землекористування та його мета, які деталізуються в інших главах та розділах, а також в законодавчих та підзаконних нормативно-правових актах: Податковий кодекс України, Цивільний кодекс, Лісовий кодекс від 21 січня 1994 року, Закон України «Про відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, які перебувають у приватній власності, для суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності» від 17 листопада 2009 р., Закон «Про оренду землі» від 6 жовтня 1998 р., Закон «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. тощо [25, с.117].

Базою для розрахунку податку на землю є:

- 1) нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- 2) площа земельних ділянок, нормативна грошова оцінка яких не була проведена [Додаток А].

Нормативна оцінка земель сільськогосподарського призначення залежить від таких критеріїв:

- урожайності зернових із гектара;
- ціна центнера зерна;
- виробничі витрати;
- норма рентабельності;

- термін капіталізації рентного доходу (33 роки).

Нормативна оцінка земель населених пунктів залежить від наступних критеріїв: витрати на освоєння та облаштування території в розрахунку на квадратний метр; норма прибутку; норма капіталізації; коефіцієнт, який характеризує функціональне використання земельної ділянки; коефіцієнт, що характеризує місце розташування земельної ділянки.

Залежно від цільового призначення земельної ділянки нормативна оцінка проводиться відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою КМУ від 03.11.2021 р. № 1147.

Механізм здійснення індексації нормативної грошової оцінки визначений у ст. 289 Податкового кодексу. Коефіцієнт індексації застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель, яка була зазначена в технічній документації з нормативної грошової оцінки земель та земельних ділянок (п. 289.2 ПКУ) [44].

Земельний податок визначається, виходячи з нормативної грошової оцінки землі. Ціна придбання земельної ділянки, яка вказується у цивільно-правовому договорі на її придбання, не має значення.

Рішення рад відносно нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюються відповідні органи місцевого самоврядування до 15 липня того року, який передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель. В іншому випадку норми рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим (п.271.2ПКУ) [44].

Відповідно до п.286.1 ПКУ, у якості підстав для нарахування земельного податку виступають наступні дані:

- державного земельного кадастру;
- Державного реєстру речових прав на нерухоме майно;

- державних актів, які посвідчують право власності або право постійного користування земельною ділянкою;
- сертифікатів на право на земельні частки;
- рішення органу місцевого самоврядування про виділення земельних ділянок у натурі власникам земельних часток;
- інших правовстановлюючих документів, що посвідчують право власності або право користування земельною ділянкою [44].

Якщо платник земельного податку подає до контролюючого органу правовстановлюючі документи на земельну ділянку або земельну частку, відомості про які відсутні у базах даних інформаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, то тоді нарахування податку здійснюється на підставі поданих платником податку відомостей до отримання контролюючим органом інформації про перехід права власності на об'єкт оподаткування.

Підстава для нарахування земельного податку - це дані Державного земельного кадастру, що представляють собою сукупність відомостей і документів щодо місця розташування та правового режиму земельних ділянок, їх оцінка, класифікація земель, кількісна та якісна характеристика, розподіл серед власників землі та землекористувачів тощо.

Щодо орендної плати, то в даному випадку підставою для нарахування виступає договір оренди. З метою здійснення контролю за своєчасністю та повнотою сплати орендної плати органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, що укладають договори, передають перелік орендарів контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки [12, с.88].

Порядок визначення податкових зобов'язань з земельного податку для юридичних та фізичних осіб є різним.

Юридичні особи, що є платниками податку, самостійно визначають суму податкових зобов'язань у Податковій декларації з плати за землю, яка

затверджена наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2015 р. № 560. Вони можуть подавати щомісячну декларацію або один раз на рік. Місячні декларації подаються протягом 20 календарних днів після закінчення місяця.

Річна декларація, на відміну від декларацій за іншими податками і зборами, подається не після закінчення податкового періоду, а на початок поточного року до 20 лютого до відповідного контролюючого органу за місцем розташування земельної ділянки. В ній вказується річна сума податку та її розподіл за місяцями рівними частинами. Відповідно до декларації проводиться сплата земельного податку протягом всього поточного року, а місячні декларації не подаються [25, с.118].

Податкове зобов'язання зі сплати земельного податку, що встановлене в податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частинами щомісячно за місцезнаходженням земельної ділянки. Оплата здійснюється протягом 30 календарних днів після закінчення місяця.

Нарахування податкових зобов'язань проводиться відповідним контролюючим органом, який до 1 липня поточного року видає платнику податкове повідомлення-рішення, в якому вказана сума податкового зобов'язання. В такому випадку податок сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення.

Якщо протягом поточного року відбувається передача права власності на земельну ділянку, то попередній власник сплачує податок з 1 січня до початку того місяця, в якому він втратив право власності, а новий власник починає сплачувати податок з місяця, в якому він придбав право власності. Новий власник у такому випадку отримує податкове повідомлення-рішення після отримання інформації про перехід права власності на земельну ділянку [11, с.240].

17 березня 2022 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 р. № 2120-IX. Підрозділ

10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу був доповнений новими пунктами 69.14 - 69.15 відповідно до яких з 1 березня 2022 р. по 31 грудня року, наступного за роком, в якому буде припинено воєнний стан, не сплачується земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності за землі та паї, що розташовані на наступних територіях:

- території, на яких ведуться або велися бойові дії;
- території, тимчасово окуповані збройними формуваннями РФ, та перебувають у власності або користуванні у фізичних або юридичних осіб, перелік яких визначається КМУ;
- території, що визначені як засмічені вибухонебезпечними предметами або на яких наявні фортифікаційні споруди [33].

Протягом 2022-2023 податкових роках не нараховується та не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання за земельні ділянки, які розташовані на територіях, на яких відбуваються бойові дії, або на територіях, окупованих збройними силами РФ, та за земельні ділянки, які були визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та на яких наявні фортифікаційні споруди.

06 травня 2023 р. набрав чинності Закон України від 11 квітня 2023 р. № 3050-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно» (Закон № 3050), відповідно до якого були внесені чергові зміни до Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI, а саме:

- земельний податок не сплачується за наступні земельні ділянки: забруднені вибухонебезпечними предметами; непридатні для використання через потенційну загрозу їх забруднення вибухонебезпечними предметами, у випадку прийняття сільськими, селищними, міськими радами, військовими

адміністраціями та військово-цивільними адміністраціями рішень про встановлення податкових пільг зі сплати місцевих податків або зборів у порядку, визначеному ПКУ;

- кодекс доповнено ст. 283-1, в якій зазначені особливості визначення земельного податку за земельні ділянки, які знаходяться у консервації, або забруднені вибухонебезпечними предметами, або непридатні для використання через потенційну загрозу їх забруднення вибухонебезпечними предметами [33].

Висновок розділу 1

За результатами проведеного у першому розділі магістерської роботи дослідження можна сформулювати такі висновки:

1. Плата за землю – це платіж, передбачений законодавством, який має свою форму, строки сплати та сплачується фізичними, юридичними особами, територіальними громадами, державою. Стягнення плати за землю має на меті поповнення бюджетів різних рівнів та виконання зобов'язань, пов'язаних з раціональним використанням земельних ділянок, їх охорони, збереження та відновлення, а також відшкодування витрат сільськогосподарського виробництва, які пов'язуються з вилученням сільськогосподарських земель та штрафні санкції у разі порушення земельного законодавства. Об'єкт плати за землю - це право власності та користування земельними ділянками, а предмет – земельна ділянка. Суб'єктами плати за землю вситупають власники земельних ділянок, земельних паїв, землекористувачі та орендарі.

2. Інститут плати за землю має складну, багатоаспектну історію, але він до цих пір знаходиться на еволюційному етапі розвитку, внаслідок кардинальних змін, що відбувалися в Україні. У становленні даного інституту можна виділити наступні етапи розвитку:

I етап – зародження (IX-XIII ст.)

II етап – адміністрування земельних податків Литовсько-Польської доби (початок XIV ст.).

III етап - створення земельної податкової системи Козацької держави (1648-1654 рр.).

IV етап - початок створення податкової системи Російської та Австро-Угорської імперій, перше нормативне закріплення земельного податку (середина XVI – початок XX ст.).

V етап - створення податкової системи незалежної України (початок 1990 р. – сьогоднішній час).

Важливим історичним кроком у процесі становлення системи земельного оподаткування стало ухвалення Закону України «Про систему оподаткування» та Закону «Про оренду землі».

3. До нормативно-правових актів, які закріплюють підстави та порядок сплати земельних платежів в Україні, належать: Земельний кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс, Лісовий кодекс від 21 січня 1994 р., Закон України «Про відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, які перебувають у приватній власності, для суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності» від 17 листопада 2009 р., Закон «Про оренду землі» від 6 жовтня 1998 р., Закон «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. тощо.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗЕМЕЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз сучасного стану земельного оподаткування в Україні

В ст. 14 Податкового кодексу України, як раніше вже було відмічено, закріплено, що плата за землю представляє собою обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності [44].

Один із дієвих інструментів державного впливу на земельні правовідносини - плата за землю, що є також джерелом наповнення місцевих бюджетів України. Даний вид податку має значні переваги у фіскальному та регулюючому аспектах, а саме:

- 1) земельну ділянку неможливо приховати, тому не існує можливості ухилення від сплати земельного податку;
- 2) земельний податок сплачується землевласниками у повній мірі та не може бути перекладений на іншого платника;
- 3) земля як об'єкт оподаткування легко піддається точному обліку, що, в свою чергу, створює умови для точного визначення суми податкового зобов'язання на підставі достовірних даних про об'єкт оподаткування за звітний період;
- 4) при сплаті податку за землю забезпечується стимулювання власників землі та землекористувачів до більш продуктивної праці, оскільки розмір цього платежу залежить лише від розміру земельної ділянки, якою володіє його платник, а не від ефективності її використання;
- 5) даний вид платежу, як інструмент державного регулювання, може сприяти зростанню ефективності користування землею, оскільки її платність

змушує землевласника чи землекористувача отримувати дохід від використання земельної ділянки;

б) ставки плати за землю визначаються за стабільною кадастровою оцінкою земель від її категорії, угідь, груп ґрунтів і переглядаються тільки у разі зміни цін тощо. Держава, встановлюючи кадастрові диференційовані ставки залежно від якості та місцезнаходження земельної ділянки, здійснює регулювання розподілу капіталу на території держави. Крім того, плата за землю виступає у якості інструменту регулювання і територіального розміщення продуктивних сил у країні, наприклад, в індустріально перенасичених регіонах можуть встановлюватися підвищені ставки плати за землю, а для регіонів, які потребують додаткової державної підтримки, навпаки, встановлюється пільгові [21, с.64].

У зведеному бюджеті України за період з січня по вересень 2023 р. надходження плати за землею становили 25,69 млрд. грн, що на 20,8 % та 4,4 млрд. грн. більше, у порівнянні з аналогічним періодом 2022 р.

Станом на кінець 2022 р. плата за землю, як складова податку на майно, у зведеному бюджеті України становила лише 3 % від загальної суми податкових надходжень, а у місцевих бюджетах - 7,4 %. Надходження плати за землею у 2022 р. становили 29,6 млрд. грн.

Динаміка надходжень плати за землею до місцевих бюджетів протягом періоду 2018-2022 рр. відображена у наступній таблиці (табл. 2.1) [31]:

Таблиця 2.1

Динаміка надходжень плати за землею, млрд.грн.

Рік	Сума надходжень	Відхилення	
		млрд.грн.	%
2018	27,3	0,9	3,4
2019	32,8	5,5	20,1
2020	31,5	-1,3	- 4,0
2021	35,3	3,8	12,1
2022	29,6	-5,7	-16,1

Як бачимо з даних, представлених у таблиці, надходження плати за землю за 2022 р. склали 29,6 млрд. грн, що на 16,1 % менше, порівняно із показником 2021 р. Місцеві бюджети недоотримали 5,7 млрд. грн. плати за землю, що обумовлено змінами до податкового законодавства, якими на період з березня 2022 р. по 31 грудня року, наступного за роком, в якому припинено або скасовано воєнний стан, не нараховується та не сплачується плата за землю (земельний податок та орендна плата) на територіях, де ведуться або велися бойові дії або на територіях, які тимчасово окуповані збройними формуваннями Російської Федерації.

Більш наглядно динаміка надходжень плати на землю представлена на графіку (рис.2.1):



Рис. 2.1. Динаміка надходжень плати за землю до зведеного бюджету України за період 2018-2022 рр. [31]

Виконання річних затверджених показників по платі за землю у 2022 р. було досягнуто на 85,7 % по всій території України, зокрема по областях (рис.2.2) [Додаток Б]

З даних, представлених на графіку, бачимо, що із усіх представлених областей забезпечили темп приросту плати за землю вище середнього по Україні наступні: Черкаська, Тернопільська, Рівненська, Полтавська, Кіровоградська, Волинська та Вінницька. Найнижчий показник за 2022 р. спостерігався у Херсонській, Харківській та Луганській областях.

Слід зауважити, що сума надходжень від земельного податку з юридичних осіб у 2022 р. зросла від 3,2 млрд. грн. у 2021 р. до 8,2 млрд грн. у 2022 р.; із земельного податку фізичних осіб - від 0,4 млрд. грн. у 2021 р. до 1,6 млрд. грн. у 2022 р. Аналогічно збільшилась сума надходжень від орендної плати з юридичних осіб від 7,8 млрд. грн. у 2021 р. до 15,3 млрд. грн. у 2022 р. та з орендної плати фізичних осіб - від 1,2 млрд. грн. до 2,2 млрд. грн. у 2022 р. (рис.2.3).

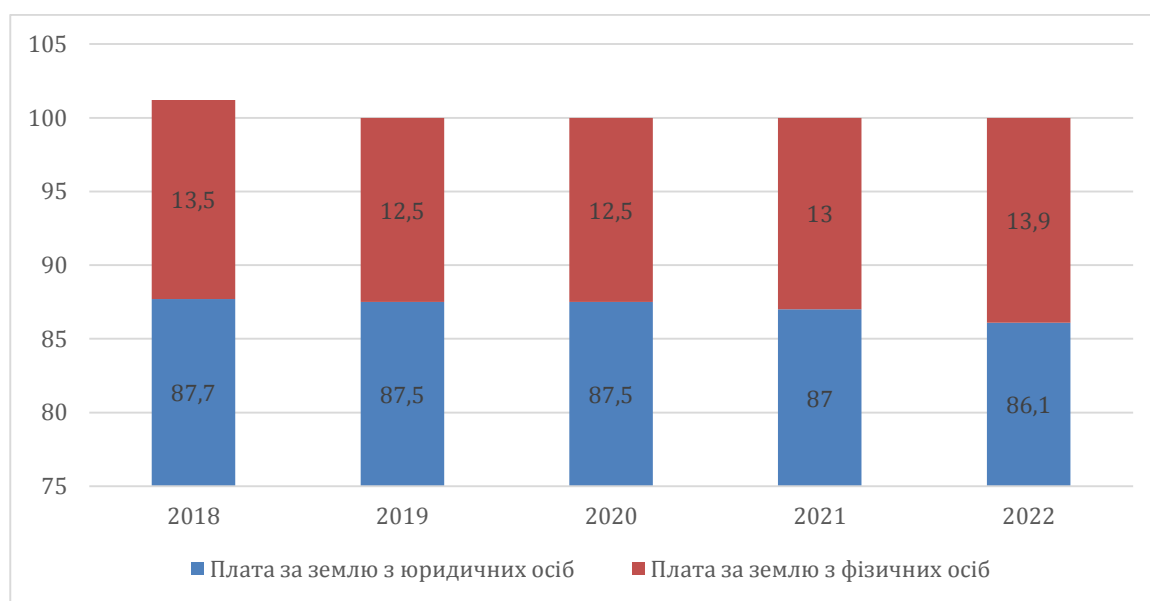


Рис.2.3. Співвідношення надходжень плати за землю з юридичних та фізичних осіб, % [41]

Зростання надходжень плати за землю до місцевих бюджетів до 2019 рр. Було обумовлено змінами законодавства. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо

податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. плату за землю було переведено із загальнодержавного податку до місцевого у складі податку на майно, який, у свою чергу, включає також податок на нерухоме майно (окремо від земельної ділянки) та транспортний податок. Тому, починаючи з 2015 р. Податковим кодексом було встановлено тільки граничні ставки земельного податку, а конкретний розмір ставок визначається органами місцевого самоврядування. Зростання надходжень орендної плати до місцевих бюджетів обумовлено введенням у дію Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення умов для економічного зростання в Україні» від 27 березня 2014 р. та Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 р., відповідно до яких річна сума орендної плати за землі державної та комунальної власності сільськогосподарського призначення не може бути меншою ніж 0,3% та не більшою ніж 1% від їх нормативної грошової оцінки, тобто, не менше за розмір земельного податку [33].

Протягом аналізованого періоду відбулися також зміни у структурі плати за землю (рис. 2.4).

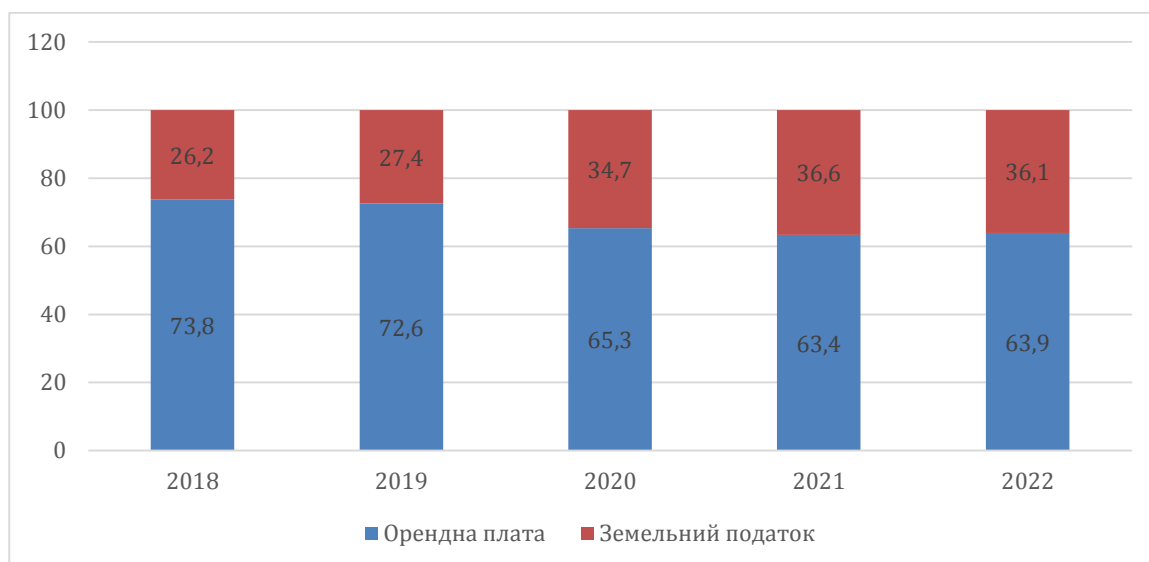


Рис. 2.4. Співвідношення земельного податку до орендної плати протягом періоду 2018-2022 рр., % [30]

Якщо у 2018 р. земельний податок з юридичних та фізичних осіб становив 26,2 % від загального обсягу надходжень плати за землю, то у 2022 р. даний показник збільшився до 36,1%. Надходження від орендної плати у 2022 р. склали 63,9% загального обсягу надходжень плати за землю, що менше на 9,9 % від аналогічного показника 2018 р.

Збільшення частки земельного податку у структурі плати за землю можна пояснити змінами, які відбулися у податковому законодавстві, зокрема, слід відмітити, процес децентралізації, що визначає напрями, механізми і строки формування ефективного місцевого самоврядування та територіальної організації влади з метою створення та надання підтримки повноцінного життєвого середовища для громадян, надання високоякісних та доступних публічних послуг, становлення інститутів прямого народовладдя, задоволення інтересів громадян у всіх сферах життєдіяльності на відповідній території, узгодження інтересів держави та територіальних громад. Даний процес передбачає формування спроможних громад, які за допомогою власних ресурсів можуть вирішувати проблеми своїх територій, органи місцевого самоврядування мають змогу самостійно приймати рішення щодо фінансових питань, самостійно встановлювати ставки місцевих податків, зокрема, податку на майно та єдиного податку. Це сприяє підвищенню ефективності використання бюджетних коштів на усіх рівнях управління та є дієвим чинником стабілізації соціально-економічної ситуації в державі [28].

Особливою складністю відзначаються процеси, які пов'язані з наповненням бюджетів сільських територіальних громад, що обумовлено тим, що за багато років так і не було реально розширено податкову базу наповнення сільських бюджетів, хоча потенційно для цього було багато можливостей.

З 2018 р. Держгеокадастр розпочав процес передачі земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної власності у комунальну власність об'єднаних територіальних громад. Тільки у 2018 р., наприклад, 646

об'єднаних територіальних громад отримали 1450,8 тис. га земель сільськогосподарського призначення [38].

На сьогодні можна відмітити той факт, що безупинно знижується родючість ґрунтів та підвищуються темпи деградації їх стану. Один із способів відновлення природного потенціалу земель сільськогосподарського призначення - застосування органічного виробництва. Витрати на таку діяльність значно більші, але органічна продукція на світовому ринку цінується набагато вище.

Законним видом користування землями сільськогосподарського призначення є оренда, яка представляє собою платне користування земельною ділянкою чи земельною часткою на умовах договору, що був складений відповідно до чинного законодавства, зі збереженням цільового призначення такої земельної ділянки [28].

Відповідно до даних Держгеокадастру, із 6,8 млн. громадян, що отримали сертифікати на право на земельну частку або державний акт на право власності, 4,8 млн. реалізують право через орендні відносини. У 2022 р. було зареєстровано 4781,9 тис. договорів оренди земельної частки, з них: 33,1 % - з господарствами, із земель яких виділено земельний пай; 14,7 % - з фермерськими господарствами; 52,2% - з іншими суб'єктами. Приблизно 17,2 млн. га земельних часток передано в оренду [39].

Договори оренди землі або земельних часток можуть бути укладеними на різні терміни. Найчастіше всього укладаються договори оренди строком на 6-10 років. Саме такі терміни дозволяють орендарям здійснювати капіталовкладення у поліпшення земель для подальшого отримання прибутків.

У багатьох розвинених країнах встановлено мінімальний термін оренди землі, а саме: у Данії - 30 років, Японії – 20 років, Італії – 15 років, Франції – 12 років, у Нідерландах - 6 років. Відповідно до світового досвіду, який сформувався на сьогодні, в країнах з розвинутою економікою поширена довгострокова оренда землі (більше 10 років). Якщо порівнювати з практикою, яка існує в Україні, то в

наші державі тривалий період була поширена короткострокова оренда (до 5 років). Слід відмітити, що короткострокова оренда не сприяє раціональному землекористуванню та збереженню земель. Орендарі не зацікавлені вносити мінеральні та органічні добрива, вживати різні меліоративні заходи і витратити власні кошти, оскільки віддача від проведення даних заходів настає після закінчення дії договору оренди. Крім того, існують також переваги від земельних орендних відносин, а саме: виключення спекуляції із землею, контроль з боку держави за процесом використання земель, поповнення місцевих бюджетів тощо [37].

Починаючи з 2019 р. був встановлений максимальний термін користування земельною ділянкою державної, комунальної та приватної власності для сільськогосподарських потреб, який складає 50 років.

Розмір оренди вказується в договорі оренди, однак, відповідно до чинного законодавства, він не може бути нижчим 3% від нормативної грошової оцінки земель, яка щорічно індексується. Протягом останніх років спостерігається тенденція до зростання кількості договорів з відсотком орендної плати від трьох і більше. Загальна сума виплат за оренду земельних часток у 2022 р. склала 13,8 млрд. грн.

Слід відзначити позитивні зміни, які відбулися у структурі виплат за орендовану земельну частку. Якщо на початок 2018 р. натуральна форма сплати складала 71,6%, а грошова форма тільки 24,6 %, то на початок 2022 р. грошова форма виплат збільшилася до 43,6 %, а натуральна - зменшилась до 53,6%. Таким чином, можна зробити висновок, що зростає виплата орендної плати у грошовій формі і зменшується у натуральній.

Відповідно до даних Держгеокадастру, середня вартість оренди земель в Україні на 2022 р. становила 4500 грн/га за рік. Найвищі ставки оренди були зафіксовані у Вінницькій області (6112 грн/га), Київській (6050 грн/га), Тернопільській (5500 грн/га) та Хмельницькій області (5740 грн/га). Найдешевше

можна було орендувати землі у Волинській області (3030 грн/га) та Закарпатській області (3930 грн/га) [41].

Зростання надходжень земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності спричинило вносення змін до ставок оподаткування, а також визначення бази оподаткування вказаним податком (нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації). Однак, місцеві бюджети недоотримують значні суми надходжень через введення пільгового оподаткування. [Додаток В].

Відповідно до п.281.5 Податкового кодексу України, з 23 травня 2020 р. право на пільгу у фізичної особи, яка має у власності декілька земельних ділянок одного виду використання, виникає протягом календарного року або фізична особа, зазначена у п.281.1 ПКУ, набуває право власності на земельну ділянку, така особа подає заяву про застосування пільги протягом 30 календарних днів з дня набуття такого права на пільгу або права власності.

Пільга починає застосовуватися до обраних земельних ділянок з урахуванням вимог, передбачених п.2 ст.284 ПКУ, та діє до початку місяця, що настає за місяцем подання нової заяви про застосування пільги [44].

У разі, якщо фізична особа не дотримує вимоги абзацу першого цього пункту пільга починає застосовуватися до обраних земельних ділянок з наступного податкового періоду.

Для забезпечення стабільних надходжень земельного податку до місцевих бюджетів та стимулювання ефективного використання земельних ресурсів необхідним є вжиття низки заходів, серед яких можна, наприклад, назвати наступні: здійснення повної інвентаризації земель сільськогосподарського призначення, застосування підвищувальних коефіцієнтів за нераціональне використання земель сільськогосподарського призначення тощо.

Загалом, ситуація у сфері користування землями сільськогосподарського призначення, їх охорони, ринку купівлі-продажу та запровадження системи

відповідних платежів є складною та потребує заходів з трансформації платежів за їх користування [39].

2.2. Аналіз зарубіжного досвіду побудови системи земельного оподаткування

У ході досліджень теоретичних засад заснування та розвитку земельного оподаткування слід визначити три основні концепції, які розкривають землю як об'єкт оподаткування, а саме коли:

- земля - це самостійний окремий об'єкт оподаткування;
- земля оподатковується разом із розташованими на ній поліпшеннями;
- земля представляє собою об'єкт оподаткування декількох податків.

Світова практика свідчить, що саме на основі вказаних концепцій ґрунтуються сучасні системи земельного оподаткування .

На сьогодні близько 30 країн світу використовують оподаткування землі як ефективний варіант податку на майно.

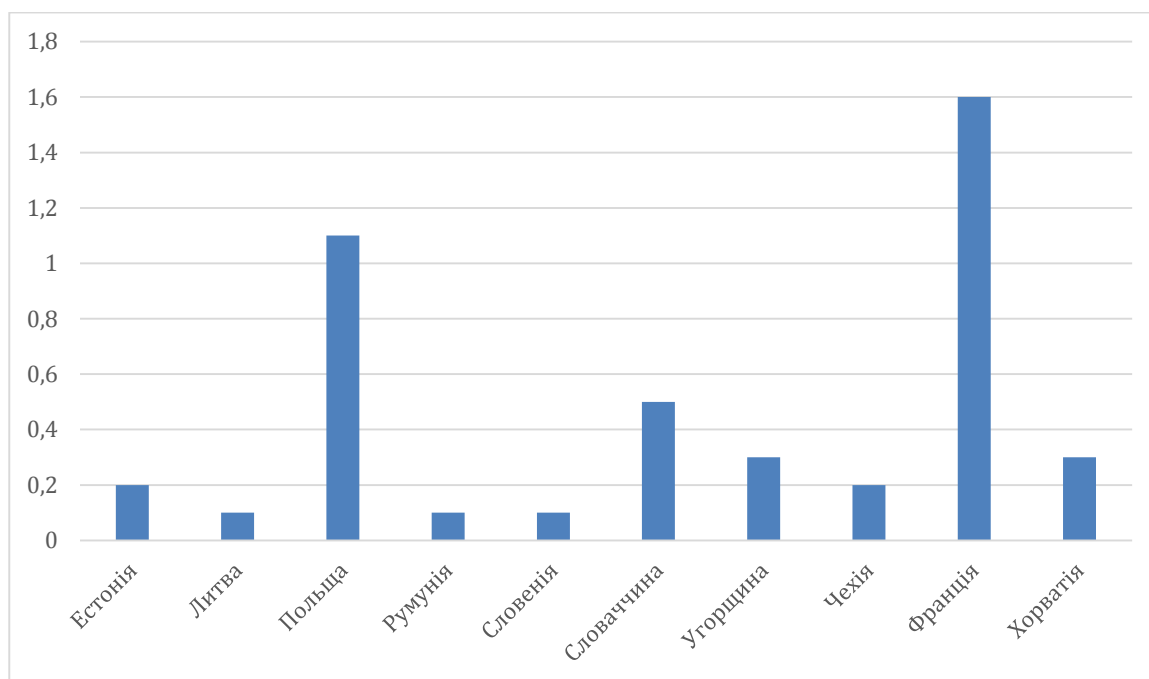


Рис.2.5 Частка земельного податку від ВВП, % [27]

Найбільш поширеним є оподаткування землі разом із розташованими на ній об'єктами нерухомого майна, а саме, будівлями та спорудами. Оподаткування нерухомого майна має на меті отримання доходів, у першу чергу, від оподаткування будівель та інших вкладень у землю, таких як господарські споруди, а не від самої землі. Широкого застосування така система оподаткування набула переважно в розвинених країнах (Канада, США, Іспанія, Португалія тощо).

Іншим варіантом оподаткування землі є різновид податку на нерухомість, що базується на модифікованій системі оподаткування за різними ставками, у результаті чого розмір ставки податку на землю відрізняється від ставки податку на будівлі, тобто, на вкладення в землю. Успішний досвід такого оподаткування застосовується у штаті Пенсільванія.

У випадку, якщо оподаткування обмежується тільки землею, або коли до оподаткування землі застосовуються більш високі податкові ставки, у порівнянні із ставками до будівель, то у такому випадку оподаткування здійснюється у формі земельного податку на базі вартості землі. Подібна система земельного оподаткування застосовується у Данії, Естонії, Росії, Гонконзі, Сінгапурі і Тайвані, а також у субрегіонах Австралії та Мексики [7, с.152].

Як показує світова практика, земля у більшості країн оподатковується у складі податку на нерухоме майно за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та будівель, розташованих на ній. За такою системою земля виступає у якості компоненту, який підлягає інвестуванню. Оподаткування нерухомого майна, на відміну від оподаткування вартості землі, у багатьох випадках поєднує грошові потоки і комбінацію методів збору від місцевої влади до загальнодержавної.

Узагальнюючи досвід зарубіжних країн щодо побудови систем земельного оподаткування за методикою встановлення податкової бази, їх можна поділити на наступні групи:

- 1) на основі вартості об'єкта оподаткування;
- 2) на основі площі об'єкта оподаткування [10, с.545].

Системи земельного оподаткування на основі вартості нерухомого майна характерна для держав із розвиненою економікою.

До країн, які використовують ринкову вартість об'єкта оподаткування як податкову базу, відносяться наступні країни: США, Канада та Японія. Об'єктами оподаткування в цих країнах є земля разом із розташованими на ній поліпшеннями.

Характерною рисою такої системи є високий рівень адміністрування за рахунок розробки та використання фіскального кадастру нерухомості, в якому містяться відомості про земельні ділянки і розташовані на них об'єкти нерухомості. Крім того, у США та Канаді з метою проведення справедливої та ефективної оцінки групи об'єктів нерухомості для оподаткування використовується автоматизована система масової оцінки нерухомості, під час побудови якої враховуються такі чинники: економічні, соціальні, демографічні, правові, адміністративні та екологічні [4, с.13].

Завдяки використанню методики масової оцінки нерухомості у перелічених країнах переоцінка ринкової вартості об'єктів оподаткування та зміна податкової ставки відбувається кожного року, що дозволяє зробити оподаткування землі та розташованих на ній поліпшень більш справедливим із точки зору об'єктивного розподілу податкового навантаження в умовах постійних перетворень на ринку нерухомості та в економіці країни.

Наприклад, у США органи муніципальної влади встановлюють податкову ставку так, щоб зібрати тільки ту суму, яка потрібна для виконання своїх фінансових зобов'язань, а саме для фінансування конкретних міських соціальних заходів. Складаючи бюджет на наступний рік, органи місцевого самоврядування в разі зміни бюджетних потреб проводять корегування ставки оподаткування.

Однак, слід відзначити, що масова оцінка представляє собою спрощений підхід, за допомогою якого неможливо оцінювати унікальні об'єкти [29].

Широкого застосування у світі набула система земельного оподаткування, яка базується на орендній вартості об'єкта оподаткування. Головна відмінна риса даної системи полягає у наступному: за податкову базу приймається орендна вартість нерухомого майна, тобто, вартість, яка потенційно може бути отримана власником нерухомого майна від передачі його в оренду.

Система земельного оподаткування, яка базується на орендній вартості об'єкта оподаткування, застосовується в деяких країнах Європи (Великобританія, Іспанія, Франція, Португалія, Греція), Азії (Індія, Таїланд) та Африки (Туніс).

Під час використання орендної вартості, як податкової бази, ставка податку є значно вищою, ніж у випадку, коли за базу оподаткування приймають ринкову вартість. Проте на практиці система земельного оподаткування, заснована на річній вартості оренди, викликає багато заперечень через складний процес визначення орендної вартості та адміністрування податку. Як наслідок, у деяких країнах (Великобританія, Португалія, Індонезія) відбувається перехід від бази оподаткування у вигляді оренди до ринкової вартості нерухомості [20, с.87].

Система земельного оподаткування на основі кадастрової вартості відрізняється від попередніх тим, що за базу оподаткування приймається вартість земельної ділянки та розташованих на ній об'єктів нерухомості, яка відображається у державному кадастрі. Така система оподаткування відзначається детально відпрацьованими процедурами ведення обліку об'єктів оподаткування, високою точністю визначення меж землеволодінь та гарантіями зареєстрованих прав. Кадастрова вартість, як база оподаткування, використовується переважно в розвинених країнах Європи (Франція, Німеччина, Швеція). Головна відмінність оподаткування за кадастровою вартістю, порівняно з ринковою, - збір інформації, аналіз та оцінку нерухомості здійснює державний

кадастровий орган, який має представництва по всій країні, у той час як у країнах, де як податкова база використовується ринкова вартість, цими питаннями займаються різні установи (реєстраційні, оціночні, страхові компанії).

На відміну від систем оподаткування, які базуються на вартості об'єктів нерухомості, система оподаткування на основі площі не потребує проведення оцінки об'єктів оподаткування. Така система оподаткування найчастіше використовується в країнах, де спостерігається відсутність розвиненого земельного ринку, а також недостатньо розроблений земельний кадастр, що унеможлиблює отримання об'єктивної інформації для застосування оцінних механізмів у визначенні податкової бази. Наразі систему оподаткування землі на основі площі застосовують країни, що розвиваються, а саме країни Центральної та Східної Європи, Латинської Америки та Африки. Як правило, у цих країнах земля та нерухомість оподатковуються окремо [37].

У Німеччині надходження від земельного податку, як складової частини податку на нерухомість, відіграють важливу роль у фінансуванні муніципальних завдань, наприклад, будівництво доріг, протипожежні заходи, забезпечення шкіл та дитячих садків. У США, Канаді, Данії, Естонії, Іспанії, Італії за рахунок майнових податків покриваються витрати на житлово-комунальне господарство (житло, водоканалізаційні, транспортні підприємства, міський благоустрій, дорожнє господарство). У Норвегії та Фінляндії половина податкових надходжень від податку на нерухомість, у тому числі від земельного податку, витрачається на охорону здоров'я та освіти.

Проте, наприклад, у Бельгії та Швеції через свій загальнодержавний статус, податок на нерухомість не є джерелом фінансування витрат місцевих бюджетів [19, с.158].

Згідно із земельним законодавством деяких країн (наприклад, Угорщина, Литва), податкові надходження від земельного податку надходять до місцевих бюджетів та використовуються лише за своїм цільовим призначенням, а саме для

фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, економічного стимулювання власників землі і землекористувачів та покращання якості земель, а також для земельно-господарського устрою і розвитку інфраструктури населених пунктів.

У країнах, таких як Німеччина, Італія, Фінляндія, Франція, Швейцарія, Швеція, Латвія, Польща, Аргентина, Чилі, податок на нерухомість відіграє значну роль саме в соціальному плані, оскільки він дає можливість істотно збільшити бюджетні надходження за рахунок заможних верств населення і тим самим збалансувати соціальні інтереси. Для справедливого розподілу податкового тягаря з огляду на асоціальний характер єдиної ставки ці країни використовують диференційовані податкові ставки.

Наприклад, у Польщі земельний податок належить до групи податку на багатство та є місцевим податком. Розмір податку встановлюється рішенням міської ради, однак річні ставки не можуть перевищувати межі, визначені відповідним актом. Надходження земельного податку та частка від загальної суми надходжень у 2018-2022 роках, зображено на графіку (рис.2.6):

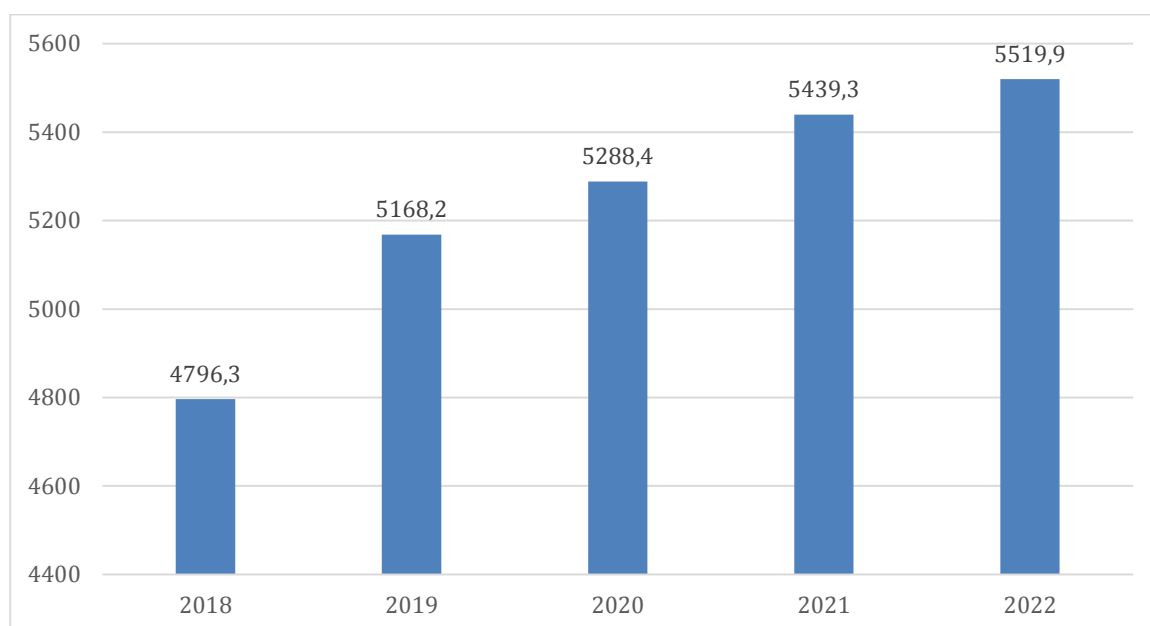


Рис. 2.6. Надходження земельного податку у Польщі протягом 2018-2022 рр., млн.євро [45]

Найбільші надходження становили у 2022 р. – 5,5 млрд. євро, проте з 2018 р. його частка в структурі всіх надходжень, суттєво зменшилась і становить лише 2,95 % порівняно з 3,37 % у 2018 р.

Міжнародна практика свідчить, що земельний податок, який може стягуватися як самостійно, так і у складі податку на нерухомість, є основним дохідним джерелом, що становить основу формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів [21, с.66].

В останні роки питома вага податків на нерухомість у загальному обсязі податкових надходжень за країнами ОЕСР у середньому становила 6-8 %. У Канаді, Кореї, Великобританії та США цей показник перевищував навіть 10 %, що обумовлено високими ставками податку на землю (від 1 до 5%), які диференціюються залежно від вартості нерухомості та землі, розвиненістю ринку нерухомості, низьким рівнем тіньових операцій і корупційних схем, а також ефективною системою оподаткування і, як результат, високим ступенем збирання земельного податку [29].

Високий рівень надходження від земельного податку спостерігається у Франції та Німеччині, оскільки земельний ринок у цих країнах досить розвинений і регулюється, що сприяє скороченню спекулятивних операцій під час купівлі та продажу землі. До того ж, рівень стягнення земельного податку дуже високий, у Франції він становить 90%, оскільки законом передбачається можливість накладення арешту на землю та її вилучення в рахунок несплаченого боргу з податку.

У Чехії, Естонії та Словаччині питома вага податку на нерухомість у загальній сумі податкових надходжень найменша – від 1 до 1,5 %.

Згідно з останніми статистичними даними, питома вага податку на нерухомість у структурі ВВП країн ОЕСР становила від 0,3 до 4,1%. Найбільший цей показник у Великобританії (4,1%), Франції (3,9%) та Бельгії (3,54%),

найменший – в Естонії (0,3%), Словаччині (0,44%), Чехії (0,45%) та Австрії (0,67%) [20, с.89].

На представленому графіку наведено динаміку податку на нерухомість у структурі податкових надходжень та ВВП у середньому за країнами ОЕСР за період 2018-2022 рр. (рис.2.7)

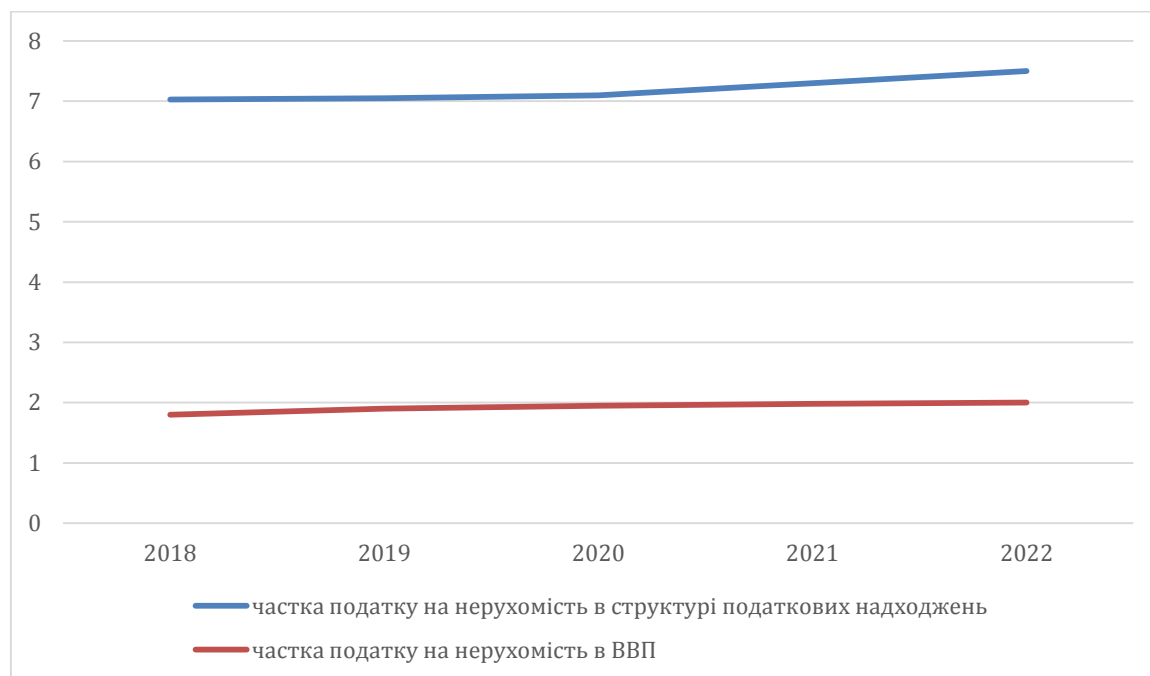


Рис. 2.7. Динаміка податку на нерухомість у структурі податкових надходжень та ВВП у середньому за країнами ОЕСР за період 2018-2022 рр., %
[37]

За даними, представленими на графіку, бачимо, що протягом усього аналізованого періоду питома вага податку на нерухоме майно у ВВП та загальній сумі податкових надходжень країн ОЕСР практично не змінювалася та становила приблизно 2% та 7,5% відповідно. Це свідчить про наявність виваженої та усталеної політики у сфері оподаткування нерухомості у цих країнах. Міжнародна практика показує, що хоча частка надходжень податку на нерухомість, зокрема земельного податку, у ВВП багатьох країн невелика,

оподаткування землі є достатньо ефективним важелем наповнення прибуткової частки місцевих бюджетів країн.

Із вищевикладеного можна дійти висновку, що найбільш ефективні системи земельного оподаткування функціонують у країнах із розвиненим земельним ринком та ринком нерухомості, оскільки від повноти обліку об'єктів оподаткування залежать ефективність оподаткування і зростання надходжень податкових доходів до бюджетів [7, с.155].

Аналіз зарубіжної практики зі стягнення земельного податку показав, що системи оподаткування різних країн відрізняються одна від одної за об'єктами оподаткування, податковою базою, ставками, способами стягування податку, фіскальними повноваженнями органів влади різного рівня, масштабами та кількістю наданих пільг, а також низкою інших найважливіших ознак. Зокрема, у ході аналізу зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування було встановлено, що:

- земля може бути об'єктом оподаткування як окремо (земельний податок), так і у складі податку на нерухомість;
- земля разом із розташованими на ній поліпшеннями може оподатковуватися як за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та розташованих на ній будівель, так і за різними ставками;
- як податкова база може використовуватися як вартість об'єкта оподаткування (ринкова, орендна або кадастрова), так і його площа;
- єдиної концепції щодо повноважень зі встановлення податку не існує: у деяких країнах податок є державним (федеральним), в інших – регіональним або місцевим;
- надходження з податку поступають або повністю на базовий рівень – до місцевих бюджетів, або частково: на базовий та регіональний рівні – до місцевих бюджетів та бюджетів штатів [5, с.41].

Таким чином, розглянувши теоретичні засади світового оподаткування, можна зробити висновок, що в кожній країні світу існує власна система оподаткування зі своїми особливостями і тому умовно можна виділити три такі основні моделі зарубіжного регулювання земельного оподаткування за критеріями методики його нарахування: в одних країнах він справляється окремо – Естонія, Латвія, Сінгапур і Тайвань, в інших виступає складовою податку на нерухомість – Болгарія, Чехія, Словачія, Латвія, Угорщина, Канада, Фінляндія, Японія, Кіпр, Гонконг, Німеччина, Нідерланди, Ірландія, Пакистан, а також податок на землю може виступати як частина декількох податків в таких країнах як Китай, Польща, Франція.

Одночасно в чистому вигляді земельний податок на сьогоднішній день існує в досить небагатьох країнах і до оподаткування він включає лише земельні ділянки, не враховуючи будівлі чи споруди, які можуть бути на ній розташовані [29].

Із вищевикладеного зрозуміло, що кожна держава має свою усталену систему земельного оподаткування з налагодженим механізмом стягнення податку, ефективними податковими ставками та пільгами, об'єктивною базою оподаткування тощо, але загальної прогресивної рисою є те, що за кордоном кошти від сплати податку на нерухомість або чистого земельного податку спрямовуються на розвиток міської інфраструктури, тому громадянам вигідно сплачувати цей податок.

2.3. Проблеми оподаткування земельним податком

За всі роки, поки наша держава є незалежною, податкова система стала одним з головних джерел надходження коштів до зведеного бюджету країни. Протягом всього часу уряд постійно шукає нові можливості для покращення, вдосконалення системи оподаткування, тому завдяки реформуванню

податкового законодавства за останні роки було здійснено багато позитивних перетворень у сфері оподаткування. Як відомо, податкова система є однією з головних складових, які гарантують постійний економічний зріст держави, адже податкова система має велике значення для наповнення бюджету країни та взагалі утворення прибуткової частини бюджетів всіх рівнів.

Дослідивши еволюцію становлення та сучасний стан оподаткування землі, слід відмітити, що за цей період значно вдосконалено механізм її оподаткування. Разом з тим 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 розмірів 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. [42]

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 періоду існування України як незалежної держави, при визначенні плати за землю, дійшли висновку, що найбільш оптимальним за базу

оподаткування прийнято 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.

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). Слід запровадити прогресивну шкалу ставок цього податку, що має на пряму залежати від площі угідь, які монополізовані. [40]

Можна погодитися з твердженням, 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.

Земельний кодекс України є основним документом, яким врегульовано земельні відносини в нашій державі. При стягненні плати за землю неможливо ухилятися від такого виду податку, тому що земельну ділянку неможливо приховати. Також земельний податок завжди сплачується виключно власником земельної ділянки і не може бути покладений на іншу особу [36].

При сплаті земельного податку власників земельної ділянки ніби повинні більш раціонально та повно використовувати землю, адже податок нараховується не в залежності від ефективності використання землі, а в залежності від величини земельної ділянки і тому в інтересах землевласника отримувати максимально можливий дохід від земельної ділянки, тому що це не призведе до зростання податкових платежів. При цьому ставки плати за землю визначаються за стабільною кадастровою оцінкою земель, що залежить від її категорії, угідь, груп ґрунтів і можуть бути переглянуті лише у разі змін з різних причин.

Слід відмітити, 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, необхідно знайти механізм залучення таких земельних ділянок в обіг та оподаткування. Так, з 2024 році 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 [28].

Проте завжди у кожній системі є позитивні та негативні моменти — так само і в системі оподаткування наявні суттєві недоліки, до яких, зокрема, можна віднести наступні:

- нестабільність податкової системи, що провокує досить часті зміни в законодавчих актах з приводу окремих податків, що в подальшому негативно впливає на розвиток підприємницької діяльності;
- основним є фіскальне спрямування системи оподаткування, недостатнє виявлення регулювальної функції податків;
- Кодекс повинен регламентувати правовий статус платників податків та податкових органів, а також повинен бути чітко прописаний порядок та умови притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також порядок опротестування дій податкових органів та їх посадових осіб [21, с.68].

Сфера земельного оподаткування також потребує вирішення ряду наступних проблем:

- незаконне використання земельних ділянок, а також використання земельних ділянок не за цільовим призначенням;
- відсутність достовірної і точної інформації в існуючій базі даних щодо користувачів землі та землевласників;

- наявність земельних ділянок, якими постійно користуються або володіють юридичні особи, але які за видом діяльності не є суб'єктами господарювання і частину земельних ділянок використовують не за призначенням, що не звільняє їх від сплати земельного податку;

- земельні ділянки, на яких розташовуються багатоквартирні будинки, практично не зареєстровані [42];

- досить широкий перелік категорій, на які надаються пільги при сплаті земельного податку;

- недотримання надходжень від земельного податку через уникнення платниками податків потрібної реєстрації та через вартість відповідної процедури;

- проблеми в процесі грошової оцінки земельної ділянки та повільний процес інвентаризації;

- занадто низькі ставки податку для деяких категорій платників [23, с.27].

Вказані проблеми суттєво скорочують обсяг надходження коштів від сплати земельного податку до бюджету країни. Вони потребують негайного та ефективного вирішення, що достатньо реально можна зробити шляхом вдосконалення порядку справляння плати за землю, вдосконалення її адміністрування та впорядкування пільг щодо її сплати та таким чином отримання нових додаткових надходжень.

2.4. Основні напрямки удосконалення механізму земельного оподаткування в Україні

Дослідивши еволюцію становлення та сучасний стан оподаткування землі, слід відмітити, що за цей період значно вдосконалено механізм її оподаткування. Разом з тим, 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. [8, с.145].

Відзначимо, що в процесі реалізації реформи місцевого самоврядування було зроблено ряд позитивних змін в земельному законодавстві. 10 липня 2018 р. 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 [33].

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

встановила, що податок за лісові землі складається з земельного податку та рентної плати. 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 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 2024 р. 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 6 тис. 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 [45].

Механізм земельного оподаткування в нашій державі потребує значного удосконалення, тому що за допомогою земельного податку можемо акумулювати

до бюджетів різних рівнів досить значні фінансові ресурси та заохочувати до раціонального користування землею.

Деякі питання, які виникають в процесі адміністрування податку, не вирішені і потребують розробки. Тому, аналізуючи законодавство, можна дійти висновку, що практика встановлення і справляння плати за землю потребує вдосконалення за наступними напрямками:

1) встановлення науково обгрунтованої і соціально справедливої плати за землю. З одного боку, плата за землю повинна бути достатньою для наповнення місцевих бюджетів та приносити дохід державним органам, а з іншого має спонукати до цільового та раціонального використання земельних ділянок, сприяти поліпшенню їхнього стану;

2) визначення, в яких напрямках будуть використовуватися кошти від реалізації земель чи передачі їх в оренду. Потрібно закріпити перелік робіт, які можна було б здійснити внаслідок фінансування такими коштами. До такого переліку потрібно включити роботи з вивчення стану земель, прогнозування використання земель, моніторингу, окультурення земель, захисту земель від ерозії, відновленню родючості забруднених ділянок, створення захисних лісових насаджень, спорудження об'єктів соціального призначення;

3) закріплення на законодавчому рівні необхідності в обов'язковому порядку спрямовувати частину надходжень від плати за землю на фінансування заходів з приводу раціонального використання земель, їх охорони, відтворення та для розвитку інфраструктури населених пунктів [40];

4) за неналежне використання земель, що призвело до ґрунтовтоми, введення вагомих штрафів;

5) для всіх сільськогосподарських товаровиробників введення оподаткування єдиним земельним податком, ставка якого має диференціюватись в залежності від умов виробництва, що, своєю чергою, регулюються на державному рівні. Тобто, наприклад, у випадку якщо такий товаровиробник у

своїй діяльності користується енергозберігаючими технологіями, здійснює заходи для збереження та охорони, відновлення родючості ґрунтів тощо, для нього мають діяти податкові пільги у вигляді зменшення податкової ставки земельного податку чи зовсім звільнити такого його від сплати податку на якийсь час;

б) забезпечення повного збирання платежів за розпорядження земельними ділянками, які перебувають у комунальній і державній власності. Збір платежів за землю важливий для обґрунтованого прогнозування розвитку певних територій. Для того, щоб вчасно виконувати збір, потрібно вирішувати наступні завдання:

- підвищення ефективності державного нагляду, покращення контролю громадськістю за охороною та використанням земель;
- вдосконалення системи інформування учасників земельних відносин з приводу своєчасної оплати;
- профілактика порушень в сфері земельного законодавства, використання земель за цільовим призначенням та користування ділянками лише в разі наявності відповідних документів, які оформлені згідно з земельним законодавством [8, с.147].

Для того, щоб реалізація зазначених вище пропозицій була можливою, потрібно, щоб розвивалися норми земельного права, якими регулюється плата за використання землі, а також покращення з теоретичного та практичного боку здійснення земельно-оціночних робіт. Такі заходи мають бути спрямовані не лише на покращення економічних інструментів регулювання користування землею, але і на процес організації цільового та раціонального використання земельних ділянок, охорони ресурсів країни та регіонів, покращення практики сплати земельних платежів та використання коштів, що надходять в різні рівні бюджету країни.

Також виходячи з того, що в нашій державі не так давно здійснюється оцінка землі, а методи проведення тільки почали застосовуватися, то кількість землекористувачів, що не погоджуються з результатами оцінки землі, може бути досить значною, а з огляду на те, що результати оцінки можливо оскаржувати лише в судовому порядку та враховуючи тривалість процесу судового розгляду, майже завжди це призводить до затягування розгляду спірних питань і внаслідок цього плата надходить не завжди вчасно. Для того, щоб максимально уникнути втрат місцевих бюджетів можна запропонувати створити на місцевому рівні міжвідомчу комісію з розгляду земельних спорів в досудовому порядку. В складі такої комісії можуть бути представники органів, які здійснюють нормативну грошову оцінку землі, органів місцевого самоврядування та, звісно, незалежних експертів. Така пропозиція дасть змогу запобігти несплаті земельного податку до бюджету і можливість використати у подальшому результати нормативної грошової оцінки землі [10, с.547].

Ще однією з проблем правового регулювання плати за землю є відсутність достовірної інформації податкових органів про правовстановлюючі реквізити земельних ділянок. З приводу проблеми достовірності інформації в базах даних податкового органу можна спробувати вирішити її за допомогою взаємодії податкових органів не лише з органами Держгеокадастру, а й з органами виконавчої влади. Також можна було б вжити заходи з приводу посилення контролю податковими органами за фактами нецільового використання земельних ділянок та вживати заходи відповідальності за незаконне використання земельної ділянки. Також, для підвищення ефективності земельного контролю, особливу увагу слід приділити землям сільськогосподарського призначення. Для вирішення цього питання можна створити орган, який би перевіряв землі, які були заявлені як сільськогосподарські, на відповідність таким.

Однією з пропозицій з приводу удосконалення плати за землю є справляння плати з приводу зміни цільового призначення земельних ділянок з однієї категорії в іншу. Логічним в такій пропозиції є те, що багато фізичних та юридичних осіб купують землі сільськогосподарського призначення, які не використовуються, а потім просто змінюють цільове призначення таких земельних ділянок. Формально зміна цільового призначення земельної ділянки з однієї категорії в іншу нічого не варта, а тому, наприклад, забудовники отримують з продажу квадратних метрів великі прибутки, в той час як органи місцевого самоврядування лише витрачають цінні землі і не мають з цього коштів для наповнення місцевих бюджетів. Передбачається, що плата буде розраховуватися виходячи з різниці кадастрової вартості до і після зміни цільового призначення земельної ділянки [45].

Отже, виходячи з вищесказаного при адмініструванні земельного податку потрібно зменшувати фіскальне навантаження на користувачів землі, проте сама державна податкова політика має бути спрямована на поступове постійне посилення податкового тиску. Доцільно було б також використовувати зарубіжний досвід, тобто, так званий «єдиний податок», який враховує і земельну ділянку і об'єкти, які на ній розташовані. Таким чином, це сприятиме залученню додаткових інвестицій та зростанню ділової активності та дасть простір для збільшення чистої ринкової вартості земель. Тому у разі вдосконалення процесу встановлення і справляння плати за землю за запропонованими питаннями наша держава зможе не лише створити міцну та надійну законодавчу базу в даному питанні, а й зможе впорядкувати пільги з приводу сплати даного податку, що, в свою чергу, поступово буде надавати додаткові надходження до бюджету.

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). Слід запровадити прогресивну шкалу ставок цього податку, що має на пряму залежати від площі угідь, які монополізовані [40].

При вдосконаленні механізму оподаткування землі в Україні, позитивним в цьому напрямі може бути досвід зарубіжних країн щодо оподаткування землі. Як раніше вже було відмічено, на сьогодні в світовій практиці є кілька підходів щодо цього податку в частині приналежності його загальнодержавного податку чи місцевого та самотійного 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 % оподатковуваної вартості землі щорічно. Розрахунок оподатковуваної вартості земельних ділянок здійснюється органами місцевого самоврядування, які встановлюють ставку податку на кожен ділянку та пільги за оціночною зоною щороку не пізніше 31 січня [8, с.148].

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 самотійним 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.

В Польщі самотійного 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 м² деревини, яка розрахована на основі середньої ціни продажу деревини [7, с.155].

Досить цікавим є оподаткування землі в Канаді. Велика частина земель Канади – 90,3% знаходиться у державній власності і належить до земель Британської Корони. 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 оцінюється кожні 4 роки незалежним агентством. Щорічна сплата податку на нерухомість в розмірі близько 1% від ринкової вартості активу стимулює максимально ефективно використовувати земельні ресурси.

Таким чином, 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 [37].

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 [29].

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. 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. Громади повинні встановлювати штрафні санкції за зміну цільового використання земельних ділянок та встановлювати значно вищу плату за оренду цих земельних ділянок [42].

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 р. 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 [1, с.6].

Таким чином, 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 розділу 2

За результатами аналізу сучасного стану земельного оподаткування можна зробити такі висновки:

1. Надходження плати за землю за 2022 р. склали 29,6 млрд. грн, що на 16,1 % менше, порівняно із показником 2021 р. Місцеві бюджети недоотримали 5,7 млрд. грн. плати за землю.

2. Земля у більшості країн оподатковується у складі податку на нерухоме майно за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та будівель, розташованих на ній. За такою системою земля виступає у якості компоненту, який підлягає інвестуванню. Узагальнюючи досвід зарубіжних країн щодо побудови систем земельного оподаткування за методикою встановлення податкової бази, їх можна поділити на наступні групи: на основі вартості об'єкта оподаткування; на основі площі об'єкта оподаткування.

3. Недоліками системи земельного оподаткування є:

- нестабільність податкової системи;
- недостатнє виявлення регулювальної функції податків;
- недосконалість земельного законодавства;
- незаконне використання земельних ділянок;
- використання земельних ділянок не за цільовим призначенням;
- відсутність достовірної і точної інформації в існуючій базі даних щодо користувачів землі та землевласників;
- досить широкий перелік категорій, на які надаються пільги при сплаті земельного податку;

- недотримання надходжень від земельного податку через уникнення платниками податків потрібної реєстрації та через вартість відповідної процедури;

- проблеми в процесі грошової оцінки земельної ділянки та повільний процес інвентаризації;

- занадто низькі ставки податку для деяких категорій платників тощо.

4. Практика встановлення і справляння плати за землю потребує вдосконалення за наступними напрямками:

- встановлення науково обгрунтованої і соціально справедливої плати за землю;

- забезпечення повного збирання платежів за розпорядження земельними ділянками, які перебувають у комунальній і державній власності;

- підвищення ефективності державного нагляду, покращення контролю громадськістю за охороною та використанням земель;

- вдосконалення системи інформування учасників земельних відносин з приводу своєчасної оплати;

- профілактика порушень в сфері земельного законодавства, використання земель за цільовим призначенням та користування ділянками лише в разі наявності відповідних документів, які оформлені згідно з земельним законодавством тощо.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результати проведеного дослідження дають підстави сформулювати такі висновки:

1. Сьогодні немає єдиного визначення поняття плати за землю. Аналізуючи праці багатьох авторів можна сказати, що платою за землю є передбачений законодавством платіж, який має свою форму та строки сплати і сплачується фізичними та юридичними особами, територіальними громадами, державою в залежності від здійснення ними правомочностей власника чи користувача земельної ділянки, що має на меті наповнення державного та інших бюджетів чи виконання зобов'язань, які пов'язані з раціональним використанням земельних ділянок за цільовим призначенням, їхньої охорони, збереження та відновлення, а також відшкодування витрат сільськогосподарського виробництва, які пов'язуються з вилученням сільськогосподарських земель та штрафні санкції у разі порушення земельного законодавства.

2. У своєму розвитку становлення земельного оподаткування пройшло декілька етапів:

I етап – зародження (IX-XIII ст.) - регулювання земельних відносин на основі звичаєвого права, «Руської правди» та Судних грамот.

II етап – адміністрування земельних податків Литовсько-Польської доби (початок XIV ст.).

III етап - створення земельної податкової системи Козацької держави (1648-1654 рр.).

IV етап - початок створення податкової системи Російської та Австро-Угорської імперій, перше нормативне закріплення земельного податку (середина XVI – початок XX ст.).

V етап - створення податкової системи незалежної України (початок 1990 р. – сьогоднішній час).

Ще одним важливим історичним кроком у процесі становлення системи земельного оподаткування стало ухвалення Закону України «Про систему оподаткування» 25 червня 1991 р. та Закон України «Про оренду землі».

3. Плата за землю покликана виконувати наступні функції: фіскальна, компенсаційна, стимулююча, ідеологічна, каральна (штрафна), обліково-інформаційна.

Плата за землю використовується для того, щоб здійснювати економічне стимулювання суб'єктів даних податкових відносин, з метою ефективного та цільового використання земельних ділянок.

Система нормативно-правових актів, які закріплюють підстави та порядок сплати земельних платежів, широка та різногалузева. Її основу становить Земельний кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс, Лісовий кодекс, Закон України «Про відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, які перебувають у приватній власності, для суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності», Закон «Про оренду землі», Закон «Про оцінку земель».

Базою для розрахунку податку на землю є: нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації; площа земельних ділянок, нормативна грошова оцінка яких не була проведена.

4. У зведеному бюджеті України за період з січня по вересень 2023 р. надходження плати за землею становили 25,69 млрд. грн, що на 20,8 % та 4,4 млрд. грн. більше, у порівнянні з аналогічним періодом 2022 р.

Станом на кінець 2022 р. плата за землю, як складова податку на майно, у зведеному бюджеті України становила лише 3 % від загальної суми податкових надходжень, а у місцевих бюджетах - 7,4 %. Надходження плати за землею у 2022 р. становили 29,6 млрд. грн.

5. 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

6. У сфері земельного оподаткування можна виділити ряд певних проблем, а саме:

- незаконне використання земельних ділянок та самостійна зміна їх цільового призначення;
- відсутність актуальної інформації в базі з приводу користувачів та власників;
- земельні ділянки якими володіють юридичні особи, які не є суб'єктами господарювання і користуються ними не за призначенням;
- земельні ділянки на яких розташовані багатоквартирні будинки, які не зареєстровані;
- широкий перелік категорій, яким надаються пільги;
- недотримання від надходжень земельного податку через уникання необхідної реєстрації та через вартість самої процедури;
- складнощі в процесі грошової оцінки земель та повільний процес інвентаризації; занижкі ставки податку для деяких категорій платників.

7. Практика встановлення і справляння плати за землю потребує вдосконалення: встановлення науково обґрунтованої і соціально справедливої плати за землю; визначити напрямки використання коштів від реалізації земель та передачу їх в оренду – закріплення переліку робіт, на фінансування яких можна використати кошти; закріпити на законодавчому рівні необхідність обов'язково спрямувати частину надходжень на заходи з приводу охорони та відтворення земель; за неналежне використання земель вводити штрафні санкції; для всіх сільськогосподарських товаровиробників ввести оподаткування єдиним земельним податком, ставка якого має диференціюватись в залежності від умов

виробництва. Для реалізації зазначених вище пропозицій потрібно й надалі розвивати норми земельного права, що регулюють плату за землю, а також покращення теоретичної та практичної сторони здійснення земельно-оціночних робіт.

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.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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.
2. Баїк О.І., Бобко У.П., Долинська М.С. Земельне право: навч. посібник. Навчально-науковий Інститут права, психології та інноваційної освіти Національного університету «Львівська політехніка», 2020. 326 с.
3. Боднарчук О.Г., Васьківська К.М., Гаврилішин А.П. Земельне право: навчальний посібник. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 446 с.
4. Бондаренко В.М. Підвищення якості земель сільськогосподарського призначення. Екологічне оподаткування: збірник наукових праць за результати науково-практичних заходів (НДІ фінансового права). 2021. С. 13-15.
5. Борзенкова О.Д. Земельне оподаткування в Україні: аналіз сучасного стану та перспективи. Глобальні та національні проблеми економіки. - 2022. - № 8. - С. 39-43
6. Булавинець В.М. Плата за землю як інструмент фіскального регулювання суспільного добробуту. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. – Том 31 (70). №3 - 2022. – С.46-52
7. Гнатенко Є. Порівняльна характеристика плати за землю в Україні та Польщі. Облік та оподаткування. - №2(11). – 2021. – С.151-156
8. Голян В.А., Бардась В.М. Удосконалення системи фіскального регулювання природокористування: домінанти подолання синдрому «символічності» нормативів плати. Формування ринкових відносин в Україні. - 2021. - № 11. - С. 145–151.

9. Голян В. А. Земельне оподаткування у сучасних умовах: інституціональні бар'єри та нові пріоритети. Агросвіт. Економіка АПК. – 2022. – № 7. – С. 5-10.
10. 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.
11. Дроздук Т. М. Правове регулювання ринку земель: світовий досвід та його використання для розвитку ринку земель в Україні. Економіка і право. – 2021. – №18. – С. 238–244.
12. Кожуріна В. М. Нормативна база управління земельними ресурсами в Україні: ретроспективний аналіз. Теорія та практика державного управління. - 2022. - Вип. 4 (63). - С. 87-94
13. Кручко А.С., Бондарчук Н.В. Актуальні питання правового регулювання плати за землю в умовах глобалізації. Юридичний науковий журнал. - 2022. - № 10. - С. 265–268.
14. Кухта К.О. Історичний генезис адміністрування земельного податку в Україні: сучасні аспекти та еволюція розвитку земельного оподаткування. Інвестиції: практика та досвід - № 2. - 2020 – С.42-47
15. Максимчук О.О. Сутність та правова природа права за землю. Юридичний науковий електронний журнал. - 2022. - № 4. - С.104-109.
16. Мілева В.В., Мілева В.В. Земельні ресурси як об'єкт обліку для потреб оподаткування. Студентські наукові студії. – Молодіжний науковий журнал. – Миколаїв:2021. - С.142-148
17. Новаковська І.О. Економіка землекористування: навч. посіб. – К.: Аграр. наука, 2018. – 400 с.

- 18.Павліха Н.В., Хомюк Н.Л. Трансформація системи платежів за користування землями сільськогосподарського призначення: монографія. - Луцьк: Волинянин, 2021. - 242 с.
- 19.Павлій А. С. Аналіз зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Ужгород, - 2020. - №7. – С. 157–160
- 20.Патицька Х. Плата за землю в системі майнового оподаткування: особливості справляння в Україні та країнах ЄС. Світ фінансів. - 2022. - № 4. - С. 86–98.
- 21.Семкова Л.В. Особливості земельного оподаткування в Україні. ДонДУУ Менеджер. - 2022. - № 1(90). - С. 63-73.
- 22.Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. - Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. - 324 с.
- 23.Тулуш Л.Д. Економічний зміст плати за землю Фінанси України. - 2021. - № 9. – С.24-30
- 24.Хомюк Н.Л. Децентралізація як чинник диверсифікації розвитку сільських територій. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2021. - № 1 (17). - С. 85–91.
- 25.Шульга М.В. Правове забезпечення плати за землю. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. - Вип. 218. – 2021. - С.116–121.
- 26.Ярошенко Ф. О., Павленко В.В., Павленко В.П. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. - К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2018. - 416 с.
- 27.Вартість сільськогосподарських земель та їх оренди у країнах Європейського Союзу та Україні. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zemvisnuk.com.ua/page/vart-st-zemel-ta-kh-orendi>

- 28.Борзенкова О.Д. Земельне оподаткування в Україні: аналіз сучасного стану та перспективи. Глобальні та національні проблеми економіки. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue8-2015/16-vipusk-8-listopad-2015-r/1637-borzenkova-o-d-zemelne-opodatkovannya-vukrajini-analiz-suchasnogo-stanu-taperspektivi>
- 29.Дема Д.І. Земля в системі оподаткування власності Сполучених Штатів Америки. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/6648/1/daau_2000_2_219-223.pdf (звернення: 25.10.2023)
- 30.Державна казначейська служба України // Офіційний сайт URL: <http://www.treasury.gov.ua> (звернення: 25.10.2023)
- 31.Державний комітет статистики України URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (звернення: 25.10.2023)
- 32.Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003р. № 1378-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> (звернення: 28.10.2023)
- 33.Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» 15.03.2022 № 2120-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (звернення: 28.10.2023)
- 34.Закон України «Про оренду землі» № 161-XIV від 06.10.1998 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> (звернення: 28.10.2023)
- 35.За період війни в Україні укладено майже 42 тис. земельних угод. URL: <https://minagro.gov.ua/news/za-period-vijni-v-ukrayini-ukladeno-majzhe-42-> (звернення: 25.10.2023)
- 36.Земельний Кодекс України: Закон України від 25.10.2001 р. №2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (звернення: 25.10.2023)

- 37.Земельне регулювання в Канаді. URL:
[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) (звернення: 30.10.2023)
- 38.Земельний податок 2023 (на період дії воєнного стану) URL:
https://dreamdim.ua/uk/zemelnyj-podatok-na-period-diyi-voyennogo-stanu-2023/#google_vignette (звернення: 25.10.2023)
- 39.3 2023 року мешканцям сіл доведеться платити новий податок. URL:
<https://zn.ua/ukr/ECONOMICS/z-2023-roku-meshkantsjam-sil-dovedetsja-platitinovij-podatok.html> (звернення: 30.10.2023)
- 40.Ібатуллін Ш.І. Напрями вдосконалення платності землекористування в Україні. / Ш.І. Ібатуллін, В.М. Гайдучок URL:
https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/16469/1/nvnltu_2013_23.13_35.pdf (звернення: 25.10.2023)
- 41.Міністерство фінансів України // Інформація щодо стану виконання місцевих бюджетів URL: року<https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhativ> (звернення: 28.10.2023)
- 42.Мицишин І.Р. Проблеми оподаткування землекористування в Україні. / І.Р. Мицишин URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/73.pdf (звернення: 28.10.2023)
- 43.Особливості плати за землю в період воєнного стану. Хто та за яких умов може не платити. Останні законодавчі зміни URL:
<https://decentralization.gov.ua/news/16602> (звернення: 30.10.2023)
- 44.Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (звернення: 25.10.2023)
- 45.Тулуш Л.Д. Вдосконалення підходів до визначення бази земельного оподаткування./ Л.Д. Тулуш, П.М. Боровик URL:

<https://magazine.faaf.org.ua/vdoskonalennya-pidhodiv-doviznachennya-bazi-zemelnogo-opodatkovannya.html> (звернення: 25.10.2023)

База розрахунку податку на землю

Земельні ділянки, для яких проведена нормативна грошова оцінка (п.п.271.1.1 Податкового кодексу)	Земельні ділянки, для яких не проведена нормативна грошова оцінка (п.п.271.1.2 Податкового кодексу)
Нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого розділом XII Податкового кодексу (ПКУ)	Площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено (ст.277 ПКУ)
встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх нормативної грошової оцінки: 1) для земель загального користування - не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки; 2) для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки; 3) для лісових земель - не більше 0,1 % від їх нормативної грошової оцінки. Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 % від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання, крім державної та комунальної форм власності.	Ставка податку за земельні ділянки встановлюється : у розмірі не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області: 1) для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі; 2) для лісових земель - не більше 0,1 % від нормативної грошової оцінки площі ріллі

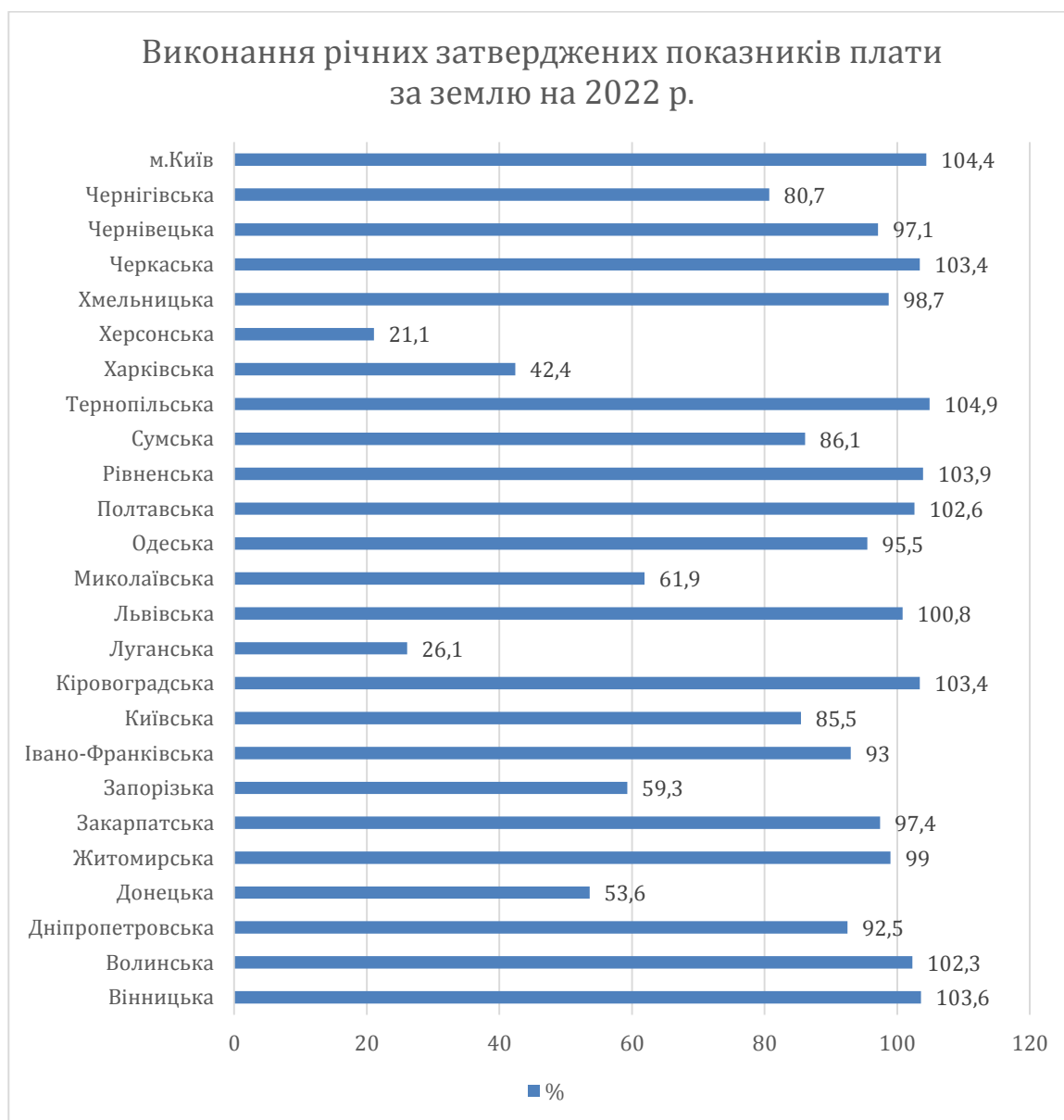


Рис.2.2. Відсоток виконання затверджених показників плати за землю на 2022 р., % [41]

Пільги щодо сплати земельного податку

Від сплати податку звільняються	Категорії осіб
Фізичні особи (ст. 281 ПКУ)	інваліди першої і другої групи
	які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років
	пенсіонери за віком
	ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»
	особи, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи
Юридичні особи (ст. 282 ПКУ)	санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів
	громадські організації інвалідів, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 % суми загальних витрат на оплату праці
	бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджує КМУ
	дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів
	державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій.