

ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛІ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ РЕСУРСНО-РЕНТНИХ ПЛАТЕЖІВ

У статті розглянуто проблеми застосування земельних податків в Україні як одного із різновидів оподаткування прибутку від експлуатації природних ресурсів. Сформульовано умови для оптимізації податкових надходжень та запропоновано механізм застосування оподаткування землі.

The article investigates the problem of application of land taxes in Ukraine as one of the varieties of taxation of profits from the natural resources exploitation. The study defines the conditions for tax revenue optimization and also suggests a mechanism of land tax application.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Земельна реформа в Україні триває майже від дня проголошення незалежності, а істотних змін поки що немає. Основні цілі земельної реформи, для чого вона робиться і яка повинна бути її кінцева мета, ще остаточно не сформульовано. До певних позитивних змін можна зарахувати те, що більше половини земель в Україні вже стали приватною власністю. Але і цей результат земельної реформи має негативні наслідки. Через те, що в процесі приватизації землю масово роздавали фізичним та юридичним особам, землі сільськогосподарського призначення залишилися суттєво роздробленими та мають велику кількість власників, які володіють відносно невеликими ділянками.

Понад 80% земельних паїв України здаються в оренду, переважно в короткострокову. У результаті, не маючи стимулів вкладати в неї кошти, орендарі за кілька років, частіше за один-два, практично виснажують землю. Крім того, багато земельних ділянок орендується без юридичного оформлення. Деякі експерти стверджують, що від 10 до 40 відсотків земель в Україні знаходяться в тіньовому обробітку, хоча ці землі фактично обробляються. Податки за використання таких наділів не сплачуються і не надходять до держбюджету, що посилює дефіцит державних коштів і негативно впливає на можливості держави виконувати власні функції. У зв'язку з нестачею грошей держава може відмовитися від податкових пільг для сільськогосподарських виробників, що негативно позначиться саме на законослухняних виробниках.

Україна є індустріально-аграрною державою, тому сільське господарство є стратегічно важливою галуззю народного господарства країни та основним виробником сільськогосподарської і харчової продукції, яка займає досить високу питому вагу, до 20% у валовій доданій вартості економіки держави. Через це влада неодноразово зверталася до питання реформи в оподаткуванні сільського господарства зі зміною механізмів та ставок податків, адже пом'якшення режиму оподаткування сільськогосподарського товаровиробника, його спрощення, могло б сприяти діловій активності та покращенню ефективності в галузі, що було і залишається актуальним.

Водночас поточна практика оподаткування сільськогосподарської землі є незадовільною, насамперед, через низький рівень доходів від земельних податків саме на місцевому рівні. Частка цих зборів у бюджетах сільських та селищних рад не перевищує 1–2%. Сільські громади, володіючи значними земельними ресурсами, не мають сталого джерела доходів муніципалітетів, в той час як світовий досвід свідчить про те, що майнове оподаткування складає основу місцевих бюджетів.

Останнім часом у засобах масової інформації український уряд поширив інформацію про наміри запровадити кардинальну реформу, в рамках якої, разом зі скороченням кількості

податків і зборів та іншими новаціями, пропонується реформувати також оподаткування агропромислового комплексу та спростити адміністрування податків для підприємств аграрного сектору. Перш за все, пропонується виключити великих сільгоспвиробників із переліку платників фіксованого сільськогосподарського податку і перевести їх на загальну систему оподаткування. При цьому для малих і середніх виробників, у яких річний обсяг виручки не більше 20 мільйонів гривень і не більше 3 тисяч гектарів землі в користуванні, залишається існуючий на сьогодні порядок.

У результаті запровадження таких норм, біля 90% аграрників має залишитись на пільговій системі, а 10% будуть оподатковуватись на загальних підставах. Крім того, пропонується перевести фіксований сільськогосподарський податок в систему єдиного податку.

Що ж до податку на нерухоме майно і плату за землю уряд пропонує перейти на класичну європейську модель і ввести єдиний податок – податок на нерухоме майно, який буде передбачати як оподаткування земельних ділянок, так і нерухомість, яка розташована на земельних ділянках. Крім того, в рамках законопроекту про бюджетну децентралізацію, який передбачає передачу регіонам права на бюджетну автономію, він також передбачає передачу суми єдиного (сільськогосподарського) податку і податку на нерухомість виключно в бюджети місцевих територіальних громад.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Останніми роками інтерес до дослідження питань пов'язаних з природо-ресурсним оподаткуванням зростає, про що свідчить велика кількість робіт, які присвячено цій проблематиці. Дослідженню рентної політики держави було присвячено роботи таких вітчизняних учених: Б. М. Данилишина, Ю. М. Хвесика, І. К. Бистрякова. Питання застосування інструментів оподаткування землі та їх економічного обґрунтування отримали значний розвиток завдяки науковим доробкам таких авторів як: Б. А. Пасхавер, Т. О. Князькова, В. Дем'янчук. Значний внесок у дослідження цих проблем зробили також і представники світової наукової спільноти, серед яких Т. Амбакадеремо, Х. Пиффано, Д. Коган, С. Кухлін. Наукові результати, отримані вищезазначеними та іншими науковцями, дозволили визначити об'єктивну необхідність більш глибокого дослідження проблем управління природними ресурсами через запровадження фіскальних механізмів, а запропонована урядом України податкова реформа лише підтверджує актуальність цього напрямку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Переважна більшість наукових розробок, пов'язаних з податковою політикою в сфері природокористування, зосереджена на вивченні загальних підходів і методів щодо оподаткування природних ресурсів. Водночас дослідженню окремих положень оподаткування, вивченню конкретних джерел формування бази оподаткування, розробці специфічних інструментів управління природно-ресурсним оподаткуванням досі не було приділено достатньої уваги. Окрім цього в наукових працях природо-ресурсне оподаткування переважно розглядається у зв'язку з видобутком корисних копалин, таких як нафта, природний газ, вугілля тощо, а до землекористування сформувався підхід як до одного із різновидів агропромислової діяльності, при цьому природо-ресурсна сутність землі ігнорується. Тому оподаткування землі в більшості наукових досліджень вважається елементом управління ринку нерухомості, в якій земельній ділянці як об'єкту нерухомості надається другорядна роль, а важливість податків на вартість землі применшується. У більшості випадків земельні податки вивчаються поодиноко, без дослідження механізму і наслідків взаємодії у випадках їх одночасного застосування.

Постановка завдання. Метою статті є визначення земельних податків як різновиду природо-ресурсних платежів в рамках дослідження особливостей оподаткування земельної ренти та формулювання специфіки їх подальшого використання в умовах запланованої урядом України податкової реформи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оподаткування прибутку від експлуатації природних ресурсів є знову актуальним на порядку денному урядів країн багатих природними ресурсами. Через фінансову кризу найважливіші сировинні сектори

економік багатьох країн, що розвиваються, опинилися в скрутному становищі, а доходи бюджетів почали стрімко падати. Перед фіскальними органами постало питання щодо оптимізації податкових надходжень в умовах коли ситуація на ринку постійно змінюється, а грошовий потік від продажу природних ресурсів є майже непередбачуваним.

Основним принципом оподаткування природних ресурсів є визначення в якості бази оподаткування тільки природно-ресурсної ренти, залишаючи без оподаткування ту частину прибутку, яку інвестор має отримати для заохочення його до здійснення інвестицій, тобто для вкладення в проекти з експлуатації природних ресурсів коштів в необхідному та достатньому розмірі. За такого підходу, згідно з теорією, податки не впливають на прибуток від інвестиції до оподаткування, тобто такий фіскальний підхід не повинен впливати на інвестиційні рішення.

Найбільша складність у питанні ресурсно-рентного оподаткування виникає через неможливість однозначного визначення необхідного рівня прибутковості для інвестора. Мінімальна необхідна віддача від інвестиції не є фіксованою, а змінюється залежно від переважаючої на ринку вартості капіталу і очікувань щодо фінансових результатів від використання різноманітних природних ресурсів. Необхідна віддача не повинна бути вище, ніж прибуток інвесторів при здійсненні аналогічних інвестицій. Однак, через те, що більшість природних ресурсів є унікальними, а доходність проектів змінюється з часом, орієнтири для порівняння знайти важко [1].

Класичним визначенням природно-ресурсної ренти є різниця між ціною, за якою природний ресурс в якості продукту реалізується на ринку та витратами на його вилучення з природного середовища. Таким чином, природно-ресурсна рента – це дохід, який отримують власники прав на користування природними ресурсами, реалізуючи це право в монетарній формі.

В сучасній економічній теорії існує також поняття «економічна рента», яка становить будь-який платіж за фактор виробництва понад вартість необхідну для залучення цього чинника у виробництво. У такому сенсі економічна рента є перевищенням отриманої ціни за продукт над загальною вартістю експлуатації природного ресурсу за сумою всіх витрат на експлуатацію, включаючи компенсацію всіх факторів виробництва. Останнє містить мінімальну віддачу від капіталу, яку інвестор вважає необхідною в якості компенсації за участь у проекті. Компенсаційний дохід на капітал складається із основного доходу, що дорівнює безризиковій процентній ставці довгострокового запозичення та маржі, яку інвестор вважає за необхідне отримувати для компенсації ринкових, операційних, виробничих і політичних ризиків, що пов'язані з інвестиціями.

З погляду класичної школи економічної науки, економічною рентою є будь-який здійснений платіж або отримана вигода від фактору виробництва, що не вироблявся. До таких належать як природні ресурси у традиційному розумінні, такі як корисні копалини, земля, тощо, так і активи отримані за рахунок створення штучних переваг і привілеїв за допомогою регуляторних інструментів, таких як, наприклад, патенти та ліцензії. У неокласичній економіці економічна рента також включає дохід, отриманий бенефіціарами за рахунок надуманої винятковості, яка виявляється у формі різного роду професійно-виробничих об'єднань, а також з використанням корупції.

Оподаткування природних ресурсів не є досконалим інструментом для задоволення фіскальних цілей політики держави у видобувних та аграрних секторах економіки. Перемінний потенціал природно-ресурсної ренти, що є наслідком ринкової волатильності цін на сировинні товари, робить нагальним розгляд бюджетних ризиків та оцінку адміністративних витрат при здійсненні оподаткування природних ресурсів [1].

Оподаткування ренти може спричинити неприйнятний рівень економічних втрат якщо ресурсно-рентні податки складають значну частку у фіскальних надходженнях країн. При природно-ресурсному оподаткуванні можливість максимізації надходження повинна бути збалансована з урахуванням бюджетних ризиків та адміністративних витрат понесених урядом.

При цьому уряди країн багатих природними ресурсами частіше стикаються відразу з кількома податковими ризиками. Першим ризиком є загроза фінансових втрат від вкладення коштів у невдалі проекти розробки природних ресурсів, тобто прямі втрати держави у випадку провалу проекту. Другий ризик виникає через вкладення коштів, як державою, так і приватним інвестором, у менш ефективні проекти порівняно з альтернативними, що призводить до отримання доходу меншого за оптимальний. Третій ризик полягає в невизначеності доходів з точки зору розмірів, термінів отримання та інших чинників. Останній ризик є наслідком проциклічної властивості податків, через що фіскальні ефекти, як позитивні так і негативні, у відповідні періоди зростання або спаду посилюються.

Окрім податкових ризиків має бути також врахована толерантність податкової та бюджетної системи країни до цих ризиків. Вона може бути досить відмінною в умовах окремих країн, наприклад, через низьку ліквідність, порівняно з розвиненими країнами. У свою чергу, ставка дисконтування для державних коштів може бути високою в економіках країн, що розвиваються, у такому випадку толерантність до ризику в таких країнах значно низька. Для підвищення можливості протидії ризикам країна має забезпечити різноманітність джерел доходу, тобто мати диверсифікований портфель проектів з використання природних ресурсів, але, насправді, фінансова доля багатьох країн, що розвиваються, часто залежить від одного-двох проектів.

Оподаткування природно-ресурсної ренти значною мірою відрізняється від інших податкових режимів адміністративною складністю і коштовністю, що може бути аргументом проти його запровадження. Витрати на податкове адміністрування можуть бути високими через різноманітність режимів оподаткування, кількість податкових інструментів, складність окремих податкових інструментів, а також можливість для ухиляння від податків і схильність до податкових маніпуляцій.

Загалом процес природно-ресурсного оподаткування має такі ж інформаційні та аудиторські вимоги, що й більш традиційні фіскальні режими, але він має також і певні відмінності. Перша відмінність – це можливість оцінки об'єкту з чітко визначеними межами, друга – це багаторічний накопичувальний метод визначення прибутку, на відміну від щорічного, і третя – використання обліку грошового потоку, що не включає безготівкові платежі та амортизацію, в якості об'єкта оцінки, на відміну від переважно вживаного податкового обліку. Аналогічно, для забезпечення впевненості в адекватному зборі податків податкова звітність повинна бути повною і актуальною.

Методи запобігання податковим ухиленням стосовно ресурсно-рентних платежів також подібні до тих, що застосовуються у випадку будь-якого іншого виду оподаткування прибутку. Використовуючи трансфертне ціноутворення, недостатню капіталізацію, перерозподіл накладних витрат тощо, користувачі природних ресурсів намагаються мінімізувати або уникнути оподаткування. Тому при обрахуванні сум до сплати податковим органам потрібно застосовувати концептуальні засади дисконтування грошових потоків, вартості ризикового капіталу, інвестиційного доходу та ін., що потребує певного рівня професійної підготовки.

Спроможність уряду прийняти фіскальні ризики і нести адміністративні витрати залежить частково від масштабу доходів і наявності ресурсів для поліпшення адміністрування. Пристосуванням режиму оподаткування до конкретних умов та комбінацією природно-ресурсних податків з іншими податками можна зменшити фінансові ризики, але можливості скоротити адміністративні витрати є досить обмеженими. Водночас, найголовніше при управлінні податковою системою фіскальними органами полягає в тому, що вона повинна забезпечити те, щоб вартість збору податків була нижче від суми зібраних та реінвестованих доходів.

Серед багатьох природних ресурсів, що використовуються людиною, земля є центральною ланкою виробництва та створення вартості в сільському господарстві. Пошук потенційних джерел податкового доходу, який уряд мав би використовувати для цілей виконання власних функцій та перерозподілу прибутків серед громадян країни неодмінно

призводить до визнання земель сільськогосподарського призначення в якості важливого природного ресурсу. Національні і місцеві органи влади змушені створювати механізми оподаткування землі та утримувати частину земельного податку яка б сприяла розвитку сільських територій. Земельне оподаткування має бути важливим питанням для економічного і політичного аналізу в таких країнах, як Україна, яка володіє очевидними конкурентними перевагами у сільськогосподарській галузі.

Загалом існує дві важливих властивості землі, які роблять її оподаткування гідним серйозного розгляду в якості фіскального інструменту. Перша з них полягає в тому, що земля не може бути переміщена, а друга – в тому, що пропозиція землі є обмеженою. Іншими словами земля як товар є фіксованою з точки зору, як місця розташування, так і кількості.

Територіальна незмінність землі означає, що суб'єкту оподаткування важко уникнути сплати податку або перекласти його на будь-кого іншого, що і відрізняє земельні податки від багатьох інших форм оподаткування. Таким чином, оподаткування землі в чистому вигляді має намір зобов'язати землевласника нести повне податкове навантаження тому, що можливість перекласти витрати на користувачів є значно обмеженою.

Земельний податок є передусім оподаткуванням земельної ренти і тому вважається справедливим та прогресивним, що призводить до підвищення ефективності використання земельного потенціалу загалом. У цьому випадку, земельну ренту варто розглядати як один із різновидів природно-ресурсної ренти, яка існує у вигляді регулярних виплат власнику права власності на землю за використання цієї землі з боку користувача відповідно до укладеного договору. Таким чином, класична земельна рента виникає, коли ділянка землі передається в довгострокову оренду чи лізинг, використовується для отримання доходу, принаймні частина з якого становить дохід землевласника. Водночас земельна рента існує і у випадку використання землі власником, але уявно [2, с.58].

Земельні податки часто використовуються в якості інструменту управління та механізму мобілізації ресурсів, які залежно від типу використання землі можуть спричиняти значний вплив на структуру і методи експлуатації земельних ділянок. Оподаткування землі може також впливати на кількість сільськогосподарських земель в активному використанні і, відповідно, на стан земельного ринку.

Оподаткування землі є також ефективним засобом заохочення технологічної трансформації в сільському господарстві, створення робочих місць і вирішення інших проблем розвитку галузі. Більш легкий доступ до землі заохочує корисну економічну діяльність. Оподаткування може виступати в якості інструменту для управління землекористуванням, сприяти розвитку територій, впливати на щільність населення, регулювати кількість операцій з купівлі-продажу землі [3, с.71].

Інша суттєва перевага оподаткування землі полягає в тому, що оподаткування земельної ренти може генерувати значний прибуток місцевих та центральних органів влади. Оподаткування землі, запроваджене на місцевому рівні, часто є хорошим стимулом для вирішення таких завдань як: раціональне використання та охорона сільськогосподарських земель, покращення родючості ґрунтів та розвиток соціальної інфраструктури населених пунктів. Окрім того, земельний податок дає можливість знизити залежність місцевих органів влади від державних доходів, що надходять з центру у вигляді дотацій, субвенцій та субсидій.

Існує переконання, що земельне оподаткування може запобігати спекуляції сільськогосподарською землею, що є особливо актуальним в контексті змін у землекористуванні внаслідок прискореної урбанізації. Зростання чисельності населення, розширення міських територій, економічний розвиток країн та інвестиції в інфраструктуру та послуги є факторами, які сприяють перетворенню сільськогосподарських земель в міські землі та ведуть до збільшення попиту на них [3, с.66].

Земельні податки не є єдиною формою оподаткування, пов'язаною з землею. У світі більш поширеним є оподаткування нерухомості, яке є оподаткуванням і землі, і нерухомого майна розташованого на ній. Оподаткування нерухомості переважно має за мету отримання доходів від оподаткування будівель, та інших вкладень в землю, таких як господарські

споруди, ніж самої землі. Зрозуміло, що при такому підході оподаткування вкладень в землю, тобто підвищення вартості за рахунок вкладення коштів часто піднімає питання щодо його справедливості та прогресивності [4, с.363].

Світова практика свідчить про те, що більшість країн застосовують систему податку на нерухоме майно за єдиною ставкою, на базі комбінованої оцінки вартості землі та будівель на них, який бере до уваги землю в якості компонента, що підлягає інвестуванню. На відміну від оподаткування вартості землі, оподаткування нерухомості часто поєднує грошові потоки і комбінацію методів збору на усіх щаблях влади, від місцевого до загальнонаціонального.

Інший варіант податку на нерухомість є різновидом оподаткування вартості землі, яка базується на модифікованій системі оподаткування за різними ставками, в результаті чого значення ставок податку на землю відрізняється від ставок податку на будівлі, тобто на вкладення в землю. Коли оподаткування обмежується лише землею, або коли до оподаткування землі застосовуються більш високі податкові ставки ніж до будівель, то оподаткування здійснюється у формі земельного податку на базі вартості землі.

У випадку оподаткування вартості земельних ділянок, які є фіксованим і не відтвореним фактором виробництва, його застосування націлено на утримання частини земельної ренти, тоді як у випадку оподаткування інвестицій у землю, податок буде стягуватися з доходів, отриманих за рахунок використання змінних факторів. Через податок на вартість землі, тобто податок на землю, яка не зазнала впливу інвестицій, фіскальні органи будуть вилучати лише ту частину земельної ренти, яка не впливатиме на стимули для здійснення вкладень і не викликатиме надлишкового податкового тягаря [4, с.365].

Хоча вартісний підхід до оподаткування землі не є гарантією ефективної розробки земельної ділянки, поширеною є думка, що одного місцевого земельного податку достатньо, і потреби в оподаткуванні інших факторів виробництва, таких як капітал або праця, немає. Тобто вважається, що запровадження оподаткування вартості землі має призвести до скасування або скорочення ставок податку на прибуток, податку з продажу, платежів за комунальні послуги, тощо [5, с.205].

Проте на практиці єдиного земельного податку не існує навіть в тих юрисдикціях де оподаткування вартості землі було успішно запроваджено. Більшість країн застосовують окремі форми земельного податку поряд з податками на майно та інші джерела доходів. Окрім того, оподаткування земель, зазвичай, здійснюється у формі оподаткування за різними ставками, а не з суто податкової вартості землі.

Одним із ключових аргументів на користь вживання податків на землю є те, що чим більше вони застосовуються, тим більше зростає вартість землі. Це пояснюється тим, що податковий дохід, що потрапляє в розпорядження місцевої спільноти, використовується для підтримки діяльності територіальної громади через об'єкти комунальної інфраструктури, такі як водопостачання, електрика, телекомунікації, дороги, соціальні об'єкти тощо. У результаті, чим більше податків збирається, тим більше інвестується в землю, що, у свою чергу, підвищує базу оподаткування. Це відрізняє оподаткування вартості землі від таких податків, як податок на прибуток або податок на споживання. У випадку підвищення останніх зменшується отримуваний дохід і кількість спожитих товарів, відповідно менше стимулів для економічної діяльності і нижчий рівень витрат споживачів, відповідно.

З погляду теорії оподаткування вартості землі необхідно сприяти залученню більш цінних земель у використання, тому що це є ціною володіння землею і альтернативною вартістю утримання землі незадіяною. Власнику доводиться дорого платити, щоб зберегти землі вакантними або утримувати великі «земельні банки». У цьому випадку плата за землю або вартість землі не залежить від диференціальних переваг родючості, або диференціальних переваг, що дає розвиток території, які стають тим вищими чим менше земля дає доходу [3, с.93].

З іншого боку оподаткування вартості землі може виступати як гальмуючий механізм, що запобігає як різкому підвищенню, так і зменшенню цін на землю, тобто нівелює умови

для спекуляції землею. На відміну від податку на прибуток оподаткування вартості землі має більший вплив на тих, хто користуючись певною ситуацією на ринку скуповує землю за низькими цінами, а через короткий термін перепродає вже за підвищеною ціною.

Запровадження оподаткування землі та майна вимагає, щоб і загальнонаціональні, і місцеві урядові структури працювали скоординовано, не вдаючись до конкуренції. Головне завдання полягає в запровадженні механізму, який би обмежував можливість місцевої влади встановлювати пільги на сплату земельного і майнового податків з політичних або корупційних причин. Відсутність таких міцних підстав часто заохочує спекуляцію і поведінку рентодобування.

Оподаткування землі буде більш ефективним, якщо місцеві органи влади матимуть правову можливість зберегти значну частину податку на вартість землі. Крім того, для ефективного збору податків необхідно мати адекватне забезпечення технічними засобами, ведення земельних кадастрів та здійснення записів, покладатися на чіткі принципи оцінки і регулярно оновлювати реєстри, що дозволить уникнути свавілля при встановленні ставок податку.

Поліпшенню і підвищенню ефективності збору податків сприяє децентралізація, а якісно функціонуючі управлінські структури мають важливе значення для того, щоб система оподаткування вартості землі функціонувала з повним розкриттям власного потенціалу. Хоча ці заходи не створюють серйозні технічні проблеми, вони можуть наштовхнутись на опір тих, хто повинен буде платити значні суми податків.

Незважаючи на визначені аргументи на користь, оподаткування вартості землі має також проблеми в застосуванні й низьку привабливість через наявність деяких суперечностей та низки неузгоджених правових та адміністративних питань. Найбільшою перешкодою щодо його запровадження є необхідність проведення реформ, необхідних для скасування існуючої системи оподаткування та пошуку відповідних інституційних механізмів ролі держави від місцевого до центрального рівня.

Як зазначалося раніше, цей тип податку сумісний з найбільш продуктивним використанням земель у якості фактора виробництва та заохочує до більш ефективних умов оренди та використання землі, даючи можливість отримати максимально можливу орендну плату. При цьому оптимальний критерій оподаткування передбачає, що податок має бути також зафіксовано на сталому рівні впродовж достатньо тривалого періоду. Це узгоджується з позицією, що фіскальні органи мають фокусуватись не на стягненні податку з короткотермінової оренди землі, а виходячи з потенціалу довгострокового використання або оренди землі.

Деякі з проблемних питань, з якими часто стикається оподаткування землі, можуть містити значне податкове навантаження, функціонування механізму збору, специфічні методи ухилення від сплати. Крім того, численні методи оцінки мають значний суб'єктивний фактор, як при виборі методології оцінки вартості землі (за площею, місцевістю, продуктивністю, приросту вартості, тощо), так і при застосуванні. Це призводить до виникнення багатьох спірних моментів щодо справедливості методів оцінки.

Як відомо, до загальнодержавних податків і зборів в Україні належить два земельних податки, які справляються з земельної ділянки залежно від її вартості, а саме плата за землю та фіксований сільськогосподарський податок. За ними об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому в користування, зокрема на умовах оренди. Різниця між цими податками в тому, що перший податок стосується власників, а другий – користувачів земельних ділянок.

Згідно з Податковим кодексом України, плата за землю – це обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних паїв, а також постійних землекористувачів, юридичних і фізичних осіб, у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні паї, які

перебувають у власності. База оподаткування визначається виходячи з кадастрової оцінки земель, тобто оцінки їх якості та місця розташування, тощо [6].

При цьому плата за землю визначається залежно від грошової оцінки земель та встановлюється, якщо грошова оцінка земельної ділянки була проведена. У цьому випадку базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, а у випадку якщо земельна ділянка немає грошової оцінки – її площа. Відповідно до Податкового кодексу України, ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки і на сьогодні становлять 0,1% для ріллі, сіножатей та пасовищ та 0,03% для багаторічних насаджень, що є порівняно низькими ставками.

Особливість української практики застосування плати за землю полягає у великій кількості власників землі і землекористувачів. Розпаювання земель колективних сільськогосподарських підприємств призвело до того, що у власності багатьох громадян з'явилися земельні ділянки, які обробляються ними або здаються в оренду. Як результат, мільйони окремих земельних ділянок знаходяться у власності, які значно відрізняються за якістю і місцем розташування земельної ділянки тощо, що значно ускладнює їх оцінку та робить стягнення плати за землю складним і коштовним [7].

Фіксований сільськогосподарський податок також є щорічним платежем, що стягується виходячи із грошової оцінки сільськогосподарських угідь у використанні. Згідно з Податковим кодексом платниками податку виступають сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, селянські та інші господарства, які здійснюють виробництво, переробку та збут сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки за попередній звітний податковий рік за умови, що виручка від реалізації продукції від цієї діяльності перевищує 75% суми валового доходу підприємства. Незважаючи на те, що платниками цього податку є підприємства – сільгоспвиробники, за своєю економічною суттю фіксований сільськогосподарський податок є різновидом земельного податку, тому що він не залежить від результатів господарської діяльності підприємства і має сплачуватись навіть за наявності збитків.

Запровадження фіксованого сільськогосподарського податку сприяло суттєвому спрощенню механізму нарахування та сплати податків, адже фіксований сільськогосподарський податок сплачується в рахунок кількох податків і зборів. Наразі фіксований сільськогосподарський податок замінює сплату податку на прибуток підприємств, земельного податку, зборів за спеціальне використання води та здійснення деяких видів підприємницької діяльності одним податком.

Суттєвою перевагою фіксованого сільськогосподарського податку є те, що його розмір чітко визначений протягом визначеного законом терміну. Це дозволяє власникам сільськогосподарських підприємств та потенційним інвесторам спланувати грошові потоки від вкладення коштів у сільське господарство.

Відповідно до Податкового кодексу України розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських земель для сільськогосподарських товаровиробників залежить від категорії земель, їх розташування тощо. Водночас ставка фіксованого податку є заниженою та становить у відсотках до бази оподаткування: 0,15% – для ріллі, сіножатей і пасовищ; 0,09% – для багаторічних насаджень, 0,45% – для земель водного фонду, 1,0% – для ріллі, сіножатей і пасовищ на закритому ґрунті. Це не дозволяє спрямувати достатні кошти в бюджету, а отже є неефективним інструментом. Очевидно, що окрім підвищення ставок податку, потребує перегляду і база оподаткування, яка не змінювалася протягом тривалого часу.

Порівнюючи сучасну практику застосування земельних податків в Україні з міжнародним досвідом, варто зауважити, що сьогодні спеціальні режими прямого оподаткування у формі єдиного сільгосподатку використовують практично всі країни пострадянського простору, а також більшість країн Східної Європи. При цьому в першій групі країн грошова оцінка землі як база сільгосподатку практично не використовується.

Натомість в Білорусі та Казахстані для цих цілей використовують виручку, в Росії – визначений за особливою методикою розрахунку прибуток.

Водночас в Польщі оподаткування доходів сільськогосподарських товаровиробників є безвідносним до рівня доходів і залежить від вартості земельних ділянок. Базою польського сільгосподатку є умовний кадастровий гектар, а ставку податку встановлено у специфічній формі, яка дорівнює вартості 2,5 центнера жита, що в кілька десятків разів більша, ніж сплачується агропідприємствами в Україні.

Платежі за землю зараховуються на спеціальні бюджетні рахунки бюджетів, які використовуються виключно для таких цілей як фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, ведення державного земельного кадастру, землеустрою, моніторингу земель, створення земельного інноваційного фонду, економічного стимулювання власників землі і землекористувачів за поліпшення якості землі, підвищення родючості ґрунтів і продуктивності земель лісового фонду, проведення земельної реформи, а також розвитку інфраструктури населених пунктів. Перераховані напрямки витрат стягнутих земельних податків так чи інакше впливають на підвищення вартості земельних ділянок.

Обидва земельні податки – плата за землю та фіксований сільськогосподарський податок мають аналогічну базу оподаткування, а саме, вартість земельних ділянок, але відрізняються функціонально. Плата за землю є майновим податком, спрямованим на оподаткування власності, іншими словами, багатства, а фіксований сільськогосподарський податок є податком на підприємницьку діяльність та подібний єдиному податку у випадку дрібних підприємців в інших галузях. Відповідно, зміни у ставках оподаткування будуть мати різний характер впливу на поведінку суб'єктів оподаткування і різні результати від їх запровадження.

Підвищення плати за землю має збільшити пропозицію через те, що збільшиться альтернативна ціна утримання землі поза межами використання. Таким чином оподаткування повинно збільшити кількість земельних ділянок у використанні і зробити оренду землі дешевшою. З іншого боку, власники земельних ділянок будуть вимагати більш високої рентної або орендної плати до оподаткування для того, щоб компенсувати власні втрати від підвищення податків. Це може збільшити ціну залучення земель для виробників та зменшити попит. У результаті рівноважний обсяг земель у використанні є непередбачуваним і буде залежати від відносної сили впливу кожного із цих факторів.

У випадку підвищення фіксованого сільськогосподарського податку це призведе до зменшення доходів сільгоспвиробників, попиту на землю, а також можливості виплачувати рентні платежі власникам земельних ділянок, що призведе до зменшення їх доходів та пропозиції землі. Остаточо це має зменшити кількість сільськогосподарських земель у використанні та підвищити розмір ренти чи оренди.

У результаті при запровадженні реформи оподаткування земельних платежів, яке потягне зміну ставок земельних податків, фіксований сільськогосподарський податок має суттєву перевагу над платою за землю саме через більшу передбачуваність результату. Окрім цього, враховуючи значно більшу кількість суб'єктів оподаткування у випадку плати за землю ніж у випадку фіксованого сільськогосподарського податку, застосування останнього повинно мати більшу ефективність за рахунок менш складного і менш коштовного адміністрування.

Вартість землі є базою вищезазначених податків, тому її економічне визначення є одним із пріоритетів фіскальних органів. З погляду економічної теорії при застосуванні адекватних методів охорони природного середовища, земля може мати необмежений термін використання, а орендна плата за землю може розглядатися як постійний потік ренти, тобто надлишкових коштів після компенсації перемінних факторів праці та капіталу.

Грошовий потік від використання землі може бути стабільним протягом довгого часу завдяки тому, що купівля землі може розглядатися як придбання майбутніх рентних доходів. Таким чином, застосовуючи припущення про необмеженість періоду експлуатації землі,

теперішня вартість земельної ділянки може бути сформульована у вигляді геометричної прогресії:

$$L = R/i \quad (1)$$

де L – поточна вартість землі;
 R – загальна сума річних рентних платежів;
 i – реальна відсоткова ставка.

Розмір річних рентних платежів яку генерує земельна ділянка також залежить від податків на доход який вона генерує. Через обкладення доходу від використання землі податками, наприклад, податком на прибуток або на валовий обіг, експортним митом, тощо, відбувається скорочення розміру отриманої власниками земельної ренти. У результаті рента, яка є прибутком власника або користувача, і яка залишається в його розпорядженні дорівнює:

$$R^* = R(1 - t_R) \quad (2)$$

де R^* – загальна сума річних рентних платежів після оподаткування;
 t_R – ставка податку прибуток.

Відповідно, вартість землі залежить від рівня податкового навантаження на власників та користувачів земельних ділянок, або безпосередньо через податки на власність, такі як плата за землю чи фіксований сільськогосподарський податок, або побічно, через прибутковий податок, податок на обіг, або податок на експорт. Обидва типи оподаткування – пряме чи непряме, – буде віднімати частину земельної ренти, що призведе до падіння ринкової вартості землі.

Вищенаведена формула вартості землі в цьому випадку буде мати такий вигляд:

$$L = R^*/i = R(1 - t_R)/i \quad (3)$$

Як зазначалося, задля того, щоб компенсувати існуючі недоліки притаманні оподаткуванню природно-ресурсної ренти, земельні податки часто комбінуються з іншими податками. Найбільш розповсюдженою практикою є застосування ресурсного платежу разом із податком на прибуток, але в ролі останнього можуть бути використанні податок на додану вартість, єдиний податок, інші податки та збори. За допомогою комбінації з іншими прогресивними податковими інструментами можливо досягти балансу між максимізацією доходів та інвестиційною привабливістю, фіскальними ризиками та адміністративними витратами відповідно до індивідуальних особливостей платників.

При застосуванні комбінації земельного податку, а саме фіксованого сільськогосподарського податку з податком на прибуток сукупний розмір податків від використання землі, що отримує держава дорівнює:

$$T = t_R R + t_L L = t_R R + t_L [R(1 - t_R)/i] \quad (4)$$

де t_R – ставка податку на прибуток;
 t_L – ставка податку на вартість землі.

Консолідоване податкове навантаження впливатиме і на прибуток власника або користувача, в частині залишкової земельної ренти, тобто після сплати витрат до оподаткування інших факторів виробництва, капіталу і праці. У той час як прибуток (π) власника або користувача від використання землі дорівнює:

$$\pi = (1 - t_R)R - t_L L = (1 - t_R)R - t_L [R(1 - t_R)/i] \quad (5)$$

Якщо уряд має за мету розділ доходів від використання землі на паритетних засадах з користувачами або власниками, тобто порівно, тоді $T = \pi$, але можливо встановити будь яке відношення, або:

$$t_R R + t_L [R(1 - t_R)/i] = (1 - t_R)R - t_L [R(1 - t_R)/i] \quad (6)$$

$$t_R + t_L [(1 - t_R)/i] = (1 - t_R) - t_L [(1 - t_R)/i] \quad (7)$$

$$2t_L [(1 - t_R)/i] = 1 - 2t_R \quad (8)$$

З чого можна отримати формулу оптимальної ставки для кожного з вищезазначених податків беручи значення іншого за цільовий показник:

$$t_L = i/2[(1 - 2t_R)/(1 - t_R)] \quad (9)$$

$$t_R = (1/2 - t_L)/(1 - t_L) \quad (10)$$

Таким чином, комбінуючи фіксований сільськогосподарський податок разом з іншими податками, фіскальні органи можуть отримати потрібний дохід з більшою ефективністю. При цьому немає потреби відмовлятися від одного виду податку на користь іншого.

Висновки і перспективи подальших розробок. Оподаткування землі є важливим інструментом вирішення багатьох питань в контексті земельної та податкової реформ які відбуваються в Україні. Земельні податки є різновидом ресурсно-рентних платежів, які мають певні фінансові ризики і адміністративні особливості, тому при їх застосуванні мають бути враховані як переваги, так і недоліки останніх. У першу чергу базою оподаткування має бути рентний дохід на відміну від віддачі від інших факторів виробництва, таких як капітал і праця, що буде запорукою збереження інвестиційної привабливості землі як об'єкту підприємницької діяльності.

Вартісний підхід до оподаткування землі не гарантує ефективного використання земель і оптимального рівня фіскальних доходів, що потребує його комбінації з іншими податками для досягнення запланованих цілей. У цьому контексті, доцільним є подальше дослідження сучасної практики застосування земельних податків на прикладі окремих регіонів та районів, а також на рівні окремих суб'єктів агропромислового сектору економіки.

Список використаної літератури

1. Ambakederemo T. How does resource rent tax balance the interest of the government and the investor? [Electronic source] / T. Ambakederemo // The Centre for Energy, Petroleum and Mineral Law and Policy Gateway homepage: CAR (CEPMLP Annual Review). – Vol. 13. – Access: http://www.dundee.ac.uk/cepmlp/gateway/files.php?file=cepmlp_car13.
2. Пасемко Г. П. Актуальні аспекти теорії земельної ренти в парадигмі державного регулювання аграрних відносин / Г. П. Пасемко // Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. праць. – Х.: ХарПІ НАДУ, 2009. – № 1 (35). – С. 50–58.
3. Piffano H. L. P. Taxation on Rural Sector: Tax Burden, Land Value and Property Right / H. L. P. Piffano // Documento de Trabajo, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas and Universidad de Buenos Aires, Facultad de Derecho, Department of Economics. – April, 2010. – PP. 51–134.
4. Cohen J. P. An Introduction to the Two Rate Taxation of Land and Buildings / J. P. Cohen, C. Coughlin // Federal Reserve Bank of St. Louis Review. – May/June 2005. – PP. 359–374.
5. Князькова Т. О. Плата за землю як одне з джерел наповнення місцевих бюджетів / Т. О. Князькова // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки. – Вип. 97. – Харків: ХНТУСГ. – 2010. – С. 196–207.
6. Податковий кодекс України: № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Дем'янчук В. Механізм оподаткування сільського господарства України [Електронний ресурс] / В. Дем'янчук, Н. Сеперович. – Режим доступу: http://brc.undp.org.ua/img/publications/ua_adp_aphd_020305.pdf.

Стаття надійшла до редакції 03.09.2014.