

Н. Л. Хомюк

Регіональні аспекти оподаткування земель сільськогосподарського призначення

У статті охарактеризовано сучасний стан земель сільськогосподарського призначення Волинської області та України в цілому. Проаналізовано земельне і податкове законодавство. Висвітлено основні аспекти оподаткування земель сільськогосподарського призначення. Охарактеризовано земельний податок та орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності як складові плати за землю. Проаналізовано спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Охарактеризовано основні складові проекту Концепції реформування податкової системи, які стосуються оподаткування землі. Проаналізовані надходження плати за землю та фіксованого сільськогосподарського податку до Зведеного бюджету Волинської області. Досліджено нормативну грошову оцінку сільськогосподарських угідь Волинської області та України. Проаналізовано нормативну грошову оцінку ріллі Волинської області по районах.

Ключові слова: *землі сільськогосподарського призначення, плата за землю, земельний податок, орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності, фіксований сільськогосподарський податок, нормативна грошова оцінка земель.*

Постановка проблеми. Важливою складовою земельних відносин є ефективна податкова політика у сфері землекористування. Дослідження механізму оподаткування земель сільськогосподарського призначення в Україні дає можливість отримати важелі для зростання надходжень від плати за землю та фіксованого сільськогосподарського податку та забезпечення раціонального використання земельних ресурсів.

Проблема оподаткування земель сільськогосподарського призначення в Україні полягає в тому, що при значній площі сільськогосподарських угідь (69% площі України), частка надходжень від платників земельних податкових платежів до Зведеного бюджету України становить лише 3,5%. Наявність таких диспропорцій пояснюється низькими ставками земельних податків, великою кількістю пільг при оподаткуванні та “застарілою” нормативною грошовою оцінкою земель сільськогосподарського призначення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням земельного оподаткування в Україні присвячено наукові праці таких вітчизняних

вчених як: Л.Д. Тулуш, В.В. Хохуляк, В.І. Павлов, А.Г. Мартин, А.М. Третяк та ін. Однак не дивлячись на велику кількість публікацій стосовно даної проблематики, залишаються недостатньо висвітлені питання оподаткування земель сільськогосподарського призначення на регіональному рівні.

Метою статті є дослідження та аналіз регіональних аспектів оподаткування земель сільськогосподарського призначення (на прикладі Волинської області).

Виклад основного матеріалу. Земельне оподаткування в Україні регулює Податковий кодекс від 04.12.2010 р. №2755-VI, а земельні відносини – Земельний кодекс від 25.10.2001 р. №2768-III. Плата за землю стягується в Україні з 01 січня 1993 р. у вигляді земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності. Крім того існує спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників – фіксований сільськогосподарський податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках її нормативної грошової оцінки, та сплата якого замінює сплату окремих податків та зборів [1, с. 42]. Його також слід вважати різновидом земельних податкових платежів, оскільки об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь.

Відповідно до ст. 22 Земельного кодексу землями сільськогосподарського призначення визначаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, в тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей. До земель сільськогосподарського призначення належать сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги) та несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісогосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо) [2, с. 34].

Станом на 01.01.2014 р. загальна територія Волинської області становить 2 014,4 тис. га (3,3% від всієї площі України), з яких 1 080,8 тис. га або 53,65% це землі сільськогосподарського призначення [3, с. 452]. Структура земельного фонду Волинської області представлена на рис. 1.

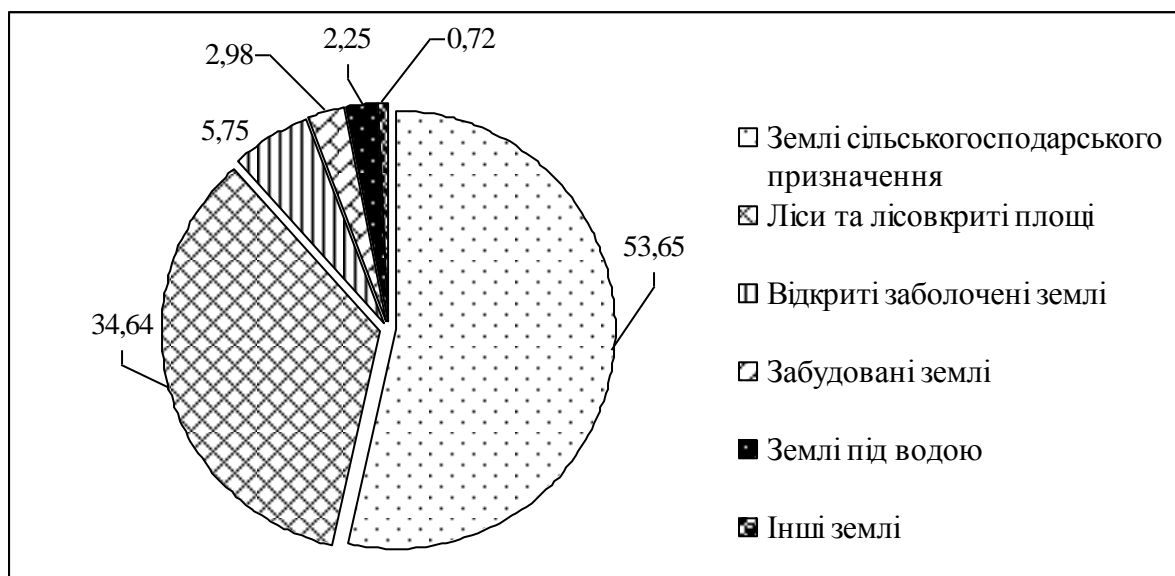


Рис. 1. Структура земельного фонду Волинської області станом на 01.01.2014 р.

Сільськогосподарські угіддя займають 97% площі земель сільськогосподарського призначення, лише 3% – це інші несільськогосподарські землі. Станом на 01.01.2014 р. площа ріллі становить 673,2 тис. га і 64,19%, сіножаті – 161,2 тис. га і 15,37%, пасовища – 202,6 тис. га і 19,32%, багаторічні насадження – 11,7 тис. га і 1,12% [3, с. 105]. Звідси випливає, що найбільшу частину сільськогосподарських угідь області займає рілля, а найменшу – багаторічні насадження.

Використання землі в Україні є платним [2, с. 60]. Плата за землю – загальнодержавний податок, який справляється ці формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності [1, с. 30].

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок та землекористувачі. База оподаткування – нормативна грошова оцінка земельних ділянок із урахуванням коефіцієнта індексації та площа земельних ділянок, нормативно грошову оцінку яких не проведено. Отже, розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності власників землі та землекористувачів. Ставки податку за земельні ділянки сільськогосподарських угідь згідно ст. 272 Податкового кодексу України (далі ПКУ) встановлюються у відсотках до їх нормативної грошової оцінки у таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1%;
- для багаторічних насаджень – 0,03%.

Податок за інші земельні ділянки сільськогосподарського призначення, які не є сільськогосподарськими угіддями справляється за ставками:

- за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено (незалежно від місця розташування) згідно ст. 274 ПКУ у розмірі 1% від нормативної грошової оцінки землі;
- за земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено згідно ст. 275 ПКУ у ставках, які залежать від кількості населення;
- за земельні ділянки несільськогосподарських угідь, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено згідно ст. 277 ПКУ у розмірі 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АР Крим або по області.

Окрім земельного податку, складовою плати за землю є орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності. Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Розміри та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди земельних ділянок. Проте в Податковому кодексі є обмеження стосовно мінімального (3% від нормативної грошової оцінки) [4] та максимального (12% від нормативної грошової оцінки) розміру податку. Податковий період, порядок обчислення та строк сплати орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності відповідають податковому періоду, порядку обчислення та порядку сплати земельного податку.

Вітчизняні сільськогосподарські виробники мають право обрати режим оподаткування або спеціальний, або на загальній основі. Спеціальний режим оподаткування передбачає сплату фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) без сплати податку на прибуток, земельного податку, збору за спеціальне використання води та збору за впровадження деяких видів підприємницької діяльності. Платниками ФСП можуть бути лише сільськогосподарські товаровиробники, що мають землі сільськогосподарського призначення, виручка від реалізації сільськогосподарської продукції в яких становить не менше 75% від загального обсягу реалізації. Об'єктом оподаткування даним податком є площа сільськогосподарських угідь, а базою оподаткування є грошова оцінка таких земель, але яка була проведена за станом на 01.07.1995 р. (ст. 303 ПКУ). Це є одна з головних відмінностей даного податку від земельного, в якому базою оподаткування є нормативна грошова оцінка з врахуванням коефіцієнта індексації. Проте з 01 січня 2015 р. згідно Закону України "Про запобігання фінансової катастрофи та створення умов для економічного зростання в Україні" від 27.03.2014 р. №1166-VII базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь із урахуванням

коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового року [4]. У Податковому кодексі затверджені такі ставки ФСП: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,15%, для багаторічних насаджень – 0,09% та для земель водного фонду – 0,45%. Як і плата за землю, ФСП нараховується раз на рік і сплачується щомісячно, але не рівними сумами, а в I і II кварталах – по 10%, у III кварталі – 50%, в IV кварталі – 30% від річної суми ФСП. Тобто порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва.

Кабінетом Міністрів України 06.08.2014 р. висунуто на розгляд проект Концепції реформування податкової системи [5]. Суть Концепції полягає у скороченні кількості податків; трансформації податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та плати за землю у податок на нерухоме майно, трансформації єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку у єдиний податок; переведенні податку на нерухоме майно та фіксованого сільськогосподарського податку із загальнодержавних до місцевих. Реформування торкнеться також і оподаткування агропромислового комплексу. На пільговій системі оподаткування зможуть залишитися лише ті агропідприємства, у яких річний обсяг виручки не перевищує 20 млн. грн., а землі в обробці – не більше 3 тис. га. Всі інші перейдуть на загальну систему оподаткування. Загалом планується, що 90% залишиться на пільговій системі, а 10% перейде на загальну систему. На даний момент проект Концепції є на обговоренні та доопрацюванні.

Плата за землю є одним із головних джерел поповнення місцевих бюджетів. З прийняттям Бюджетного кодексу від 08.07.2010 № 2456-VI плата за землю повністю зараховується до бюджетів місцевого самоврядування [6]. Раніше даний податковий платіж спрямовувався у процентних відношеннях до обласних та районних бюджетів.

Зі звітів про виконання Зведеного бюджету України та Волинської області не можна визначити надходження плати за землю отримані за землі сільськогосподарського призначення чи за землі несільськогосподарського призначення, тому для аналізу було використано загальні показники даного податкового платежу.

За 2013 р. надходження даного податку до Зведеного бюджету України [7] становлять 12 802,9 млн. грн., а до Зведеного бюджету Волинської області [8] – 98 235,5 тис. грн., із них земельний податок – 38 091 тис. грн., а орендна плата – 60 145 тис. грн. Надходження фіксованого сільськогосподарського податку до Зведеного бюджету України за 2013 р. становлять 130 282,4 млн. грн., а до Зведеного бюджету Волинської області – 1 231,9 тис. грн. Слід зазначити,

що впродовж останніх років спостерігається позитивна динаміка щодо надходжень плати за землю до Зведеного бюджету Волинської області: з 70 263 тис. грн. до 98 235,5 тис. грн. (рис. 2). Це зумовлено проведенням інвентаризації та індексуванням нормативного грошової оцінки землі. Більша кількість коштів отримана від плати за землю, ніж від фіксованого сільськогосподарського податку тому, що до складу земельного податку входить плата за землі населених пунктів, які оподатковуються з вищими ставками, ніж сільськогосподарські землі. Надходження ж фіксованого сільськогосподарського податку протягом 2009-2013 рр. залишились на рівні 1 200 тис. грн. (рис. 2). Це спричинено низькими ставками податку та тим, що базою оподаткування є грошова оцінка земель, яка була проведена за станом на 01.07.1995 р.

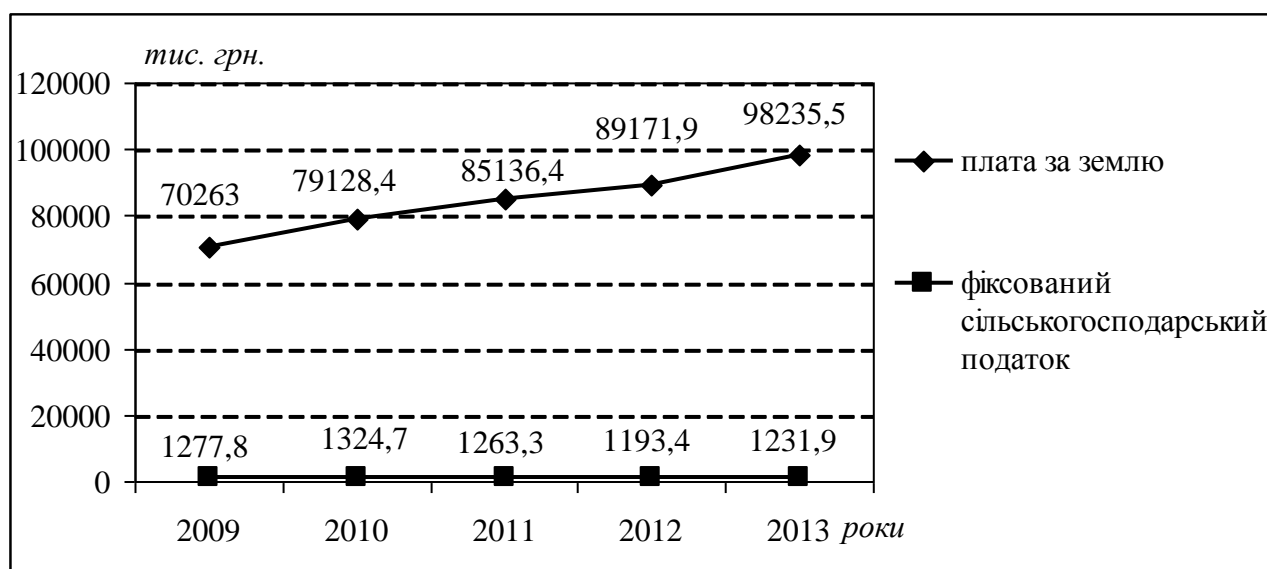


Рис. 2. Динаміка надходжень плати за землю та фіксованого сільськогосподарського податку до Зведеного бюджету Волинської області за 2009-2013 рр.

Як видно з рис. 3 структура плати за землю протягом 2009-2013 рр. також зазнала змін. Частка орендної плати у надходженнях плати за землю з кожним роком зростає від 55,39% до 61,22%, а частка земельного податку навпаки зменшується – від 44,61% до 38,78%. Збільшення частки орендної плати зумовлено встановленням більших розмірів ставок орендної плати, покращенням обліку орендарів земельних ділянок та обліку власників земельних ділянок у земельному кадастрі. Також слід врахувати, що більшість фермерів та сільськогосподарських організацій використовують землі, отримані на правах оренди.

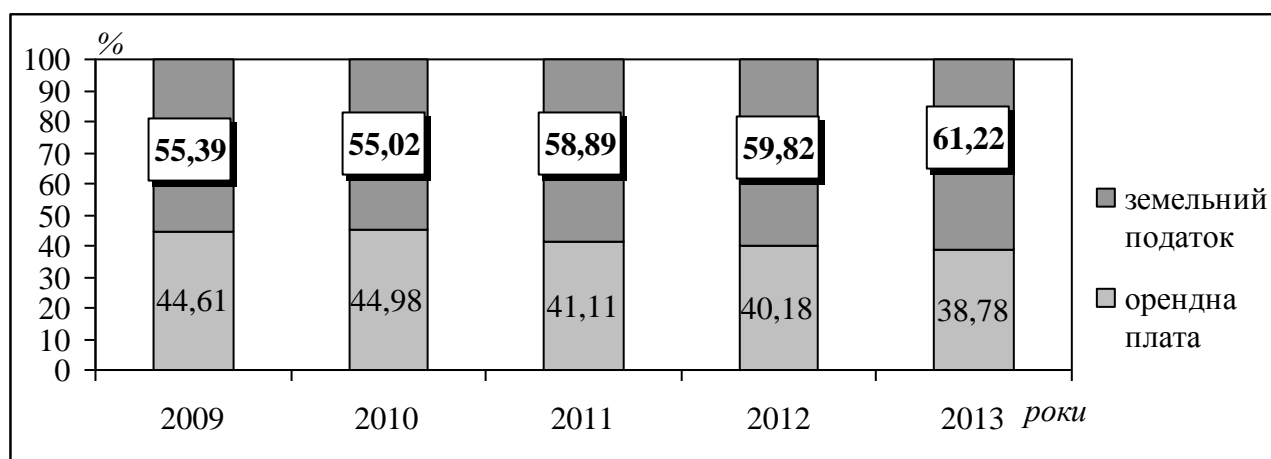


Рис. 3. Структура надходжень плати за землю до Зведеного бюджету Волинської області за 2009-2013 рр.

За проведеними розрахунками на основі даних Держземагенства України про нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення [9], було визначено, що на сьогодні середній розмір земельного податку по Україні та по Волинській області відповідно становить: для ріллі та перелогів – 20,64 грн./га та 20,0 грн./га, для природних сіножатей – 4,9 грн./га та 9,5 грн./га, для природних пасовищ – 3,8 грн./га та 7,7 грн./га, для багаторічних насаджень – 11,9 грн./га та 5,6 грн./га. Такі відмінності у середніх розмірах земельного податку спричинені різною нормативною грошовою оцінкою даних земель. Із рис. 4 видно, що сіножаті та пасовища Волинської області мають вищу грошову оцінку, ніж у середньому по Україні, а рілля та багаторічні насадження – навпаки нижчу.

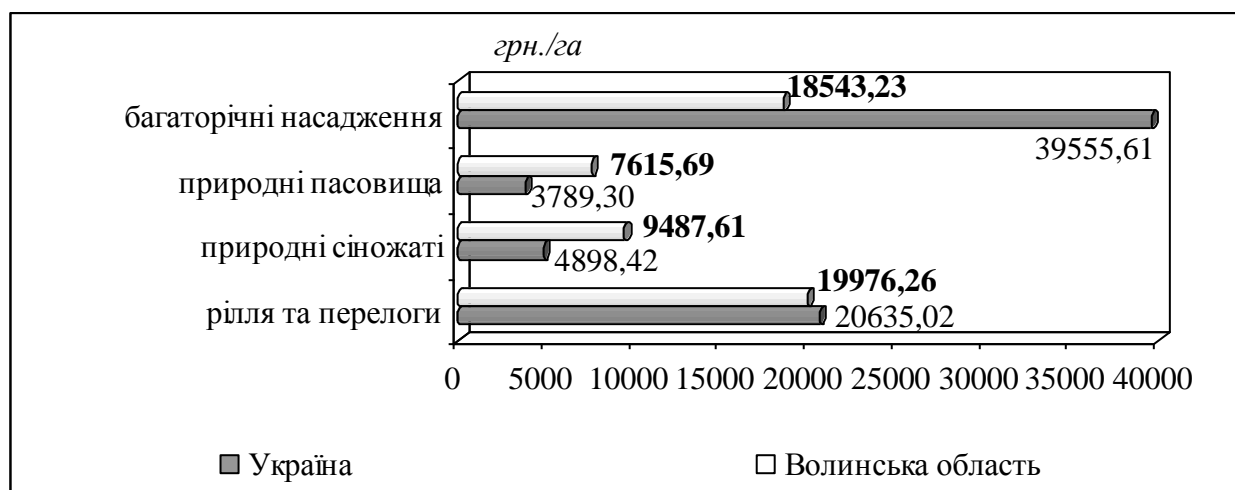


Рис. 4. Нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь Волинської області та України станом на 01.01.2014 р.

Так як у складі сільськогосподарських угідь переважає рілля (близько 64%), тому у розрізі по районах проаналізуємо саме її нормативно грошову оцінку. Нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь в Україні станом на 01.07.1995 р. була проведена відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 р. №213. В основу розрахунку грошової оцінки покладений рентних дохід, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки земель, проведеної у 1988 р. Нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення, проведеної станом на 01.07.1995 р., підлягає індексації станом на 01.01.2014 р. на коефіцієнт 3,2. Кабінетом Міністрів України 31.10.2011 р. прийнято Постанову №1185 “Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів”, згідно з якою з 1.01.2012 р. до показників нормативно грошової оцінки ріллі, проведеної станом на 01.07.1995 р. (із урахуванням індексації), також застосовується коефіцієнт змін у рентному доході 1,756 [9]. Із табл. 1 видно, що в Луцькому районі найвища нормативна грошова оцінка 1 га рілля в області – 29 669,38 грн./га, а в Швацькому – найнижча – 8 957 грн./га.

Таблиця 1

Нормативна грошова оцінка ріллі у Волинській області, грн. за га

№ з/п	Район	Станом на 01.07.1995 р.	Станом на 01.01.2014 р.
1	Горохівський	5 236,00	29 422,13
2	Іваничівський	4 752,00	26 702,44
3	Луцький	5 280,00	29 669,38
4	Володимир-Волинський	4 062,00	22 825,19
5	Ківерцівський	3 128,00	17 576,86
6	Локачинський	4 557,00	25 606,69
7	Камінь-Каширський	2 014,00	11 317,07
8	Ковельський	2 813,00	15 806,81
9	Любешівський	1 892,00	10 631,53
10	Любомильський	2 438,00	13 699,61
11	Маневицький	2 208,00	12 407,19
12	Ратнівський	1 962,00	11 024,87
13	Рожищенський	3 041,00	17 087,99
14	Старовижівський	2 108,00	11 845,27
15	Турійський	3 258,00	18 307,35
16	Шацький	1 594,00	8 957,00
	По області	3 555,00	19 976,26

Земельні податкові платежі не є фінансовою основою місцевого самоврядування, тому що мінімальні розміри надходжень унеможливають використання їх для виконання Програми розвитку земельних відносин у Волинській області на 2011-2016 рр., Програми “Екологія 2011-2015 та прогноз до 2020 року”, Програми охорони родючості ґрунтів Волинської області на 2010-2015 рр. Власники землі та землекористувачі позбавлені мотивації для ефективного та раціонального використання земель сільськогосподарського призначення через низькі ставки податку, адже її в змозі сплатити навіть ті власники, які не використовують земельні ділянки. Тому необхідно провести реформування податкової системи у галузі земельних відносин.

Висновки. Отже, у даній статті було досліджено аспекти оподаткування земель сільськогосподарського призначення на прикладі Волинської області. Волинь займає площу 1 080,8 тис. га, з якої 54% це землі сільськогосподарського призначення. Проте надходження плати за землю до Зведеного бюджету області є незначними і становлять близько 3% від усіх податкових доходів. У процесі дослідження було визначено, що орендна плата переважає земельний податок у структурі плати за землю. Протягом аналізованого періоду (2009-2013 рр.) зберігається тенденція незмінності надходження фіксованого сільськогосподарського податку до бюджетів місцевого самоврядування. Це спричинено тим, що нормативна грошова оцінка сільськогосподарських земель, яка є базою оподаткування даним податком, не проходить щорічної індексації, а використовується за станом на 01.07.1995 р. Проте цей недолік буде усунений із 1 січня 2015 р. У розрізі районів Волинської області було проведено розрахунок нормативної грошової оцінки одного га ріллі за станом на 01.07.1995 р. та 01.01.2014 р.. Було визначено, що найдорожча рілля у Луцькому районі, а найдешевша – в Шацькому. Хоча плата за землю та фіксований сільськогосподарський податок дозволяє зібрати певні кошти до бюджетів місцевого самоврядування, проте так як вони є загальнодержавними податками, це не дозволяє забезпечити цільове використання сплачених сум на фінансування потреб, пов’язаних із охороною та поліпшенням земель сільськогосподарського призначення.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 № 2755-IV // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 24-25. – 402 с.
2. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 № 2768-III // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 33. – С. 31-63.

3. Статистичний щорічник Волинської області за 2013 рік // Гол. упр. статистики у Волинській області / за ред. В.Ю.Науменка – Луцьк, 2014. – 512 с.
4. Закон України від 27 березня 2014 № 1166-VII “Про запобігання фінансової катастрофи та створення умов для економічного зростання в Україні” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua.
5. Проект Кабінету Міністрів України від 06 серпня 2014 “Концепція реформування податкової системи України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247504310&cat_id=246711250.
6. Бюджетний кодекс від 08 липня 2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
7. Виконання Державного бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
8. Виконання бюджетів Волинської області [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.finance.voladm.gov.ua/category/c-19-23/>.
9. Оцінка земель сільськогосподарського призначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://land.gov.ua/hroshova-otsinka-zemel/otsinka-zemel-s-h-pryznachennia.html>.

Khomyuk N. L. Regional aspects of taxation of agricultural land.

The article describes the current state of agricultural lands of Volyn region and Ukraine as a whole. Land and tax laws are analyzed. The basic aspects of taxation of agricultural land are disclosed. Land tax and rent for the land plots of state and communal property are characterized as elements of the land tax. The special tax regime for agricultural producers is analyzed. The basic components of the Concept of reforming the tax system relating to the taxation of land are characterized. Receipt of payment for land and fixed agricultural tax in the consolidated budget of the Volyn region are analyzed. Normative monetary value of agricultural land Volyn Oblast and Ukraine are researched. Normative monetary evaluation of arable land Volyn region by districts is analyzed.

Key words: *agricultural land, payment for land, land tax, rent for land plots of state and municipal property, fixed agricultural tax, regulatory land evaluation.*

Хомюк Н. Л. Региональные аспекты налогообложения земель сельскохозяйственного назначения.

В статье охарактеризовано современное состояние земель сельскохозяйственного назначения Волынской области и Украины в целом. Проанализировано земельное и налоговое законодательство. Освещено основные аспекты налогообложения земель сельскохозяйственного назначения. Охарактеризовано земельный налог и арендную плату за земельные участки государственной и коммунальной собственности как составляющие платы за землю.

Проанализировано специальный режим налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Охарактеризованы основные составляющие проекта Концепции реформирования налоговой системы, касающиеся налогообложения земли. Проанализировано поступления платы за землю и фиксированного сельскохозяйственного налога в Сводный бюджет Волынской области. Исследована нормативную денежную оценку сельскохозяйственных угодий Волынской области и Украины. Проанализирована нормативную денежную оценку пашни Волынской области по районам.

Ключевые слова: *земли сельскохозяйственного назначения, плата за землю, земельный налог, арендная плата за земельные участки государственной и коммунальной собственности, фиксированный сельскохозяйственный налог, нормативная денежная оценка земель.*