

УДК 336.22:631

ББК 65.9 (4 Укр) 261.4

Малініна Н.М.

ОЦІНКА ДІЮЧОГО МЕХАНІЗМУ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Вінницький національний технічний університет,
Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України,
кафедра економіки промисловості
і організації виробництва,
21021, м. Вінниця, вул. Хмельницьке шосе, 95,
тел.: 380432598414,
e-mail: malinina@inbox.vn.ua

Анотація. Проведено оцінку діючого механізму майнового оподаткування в галузі сільського господарства, виявлено недоліки у формуванні бази земельного податку, визначено напрями вдосконалення майнового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Ключові слова: майнове оподаткування, сільське господарство.

Annotation. The estimation of the operating mechanism of the property taxation in branch of agriculture is made, lacks of formation of base of the ground tax are found, ways of improvement of the property taxation of agricultural manufacturers are defined.

Key words: the property taxation, agriculture.

Вступ. Майнові податки, поряд з прибутковими, є потужним інструментом оподаткування доходів, які не охоплені іншими видами оподаткування. Вони забезпечують вирівнювання умов господарювання, виконання принципів соціальної справедливості, доступності, стабільності й рівномірності сплати в оподаткуванні.

Механізм майнового оподаткування побудований здебільшого на зовнішніх ознаках, тобто базою оподаткування слугує оціночна вартість (для землі – кадастри, для нерухомості – балансова чи ринкова вартість, для особистого майна – оціночна вартість та ін.). Таким чином, можливість ухилень від сплати майнових податків зведена до мінімуму: досить важко приховати земельні угіддя, об'єкти нерухомості чи інше майно. Однак існує можливість зменшення оподатковуваних сум при визначенні бази оподаткування цілком легальним (законодавчо обумовленим) шляхом. Окрім того, оцінка вартості майна є найбільш трудомісткою й затратною і вимагає постійного корегування, унаслідок збільшення своєї вартості, за допомогою встановлення коефіцієнтів, що утруднює адміністрування означених податків.

Основним вектором майнового оподаткування в галузі сільського господарства є оподаткування землі, що реалізується в Україні через справляння плати за землю та фіксованого сільськогосподарського податку. Механізми функціонування означених податків не дозволяють вирішувати питання наповнення місцевих бюджетів, стимулювання ефективного використання земель сільськогосподарського призначення, фінансування природоохоронних заходів, що потребує їх удосконалення, особливо напередодні запровадження ринку землі.

Питання майнового оподаткування є предметом наукових досліджень П.М.Бороника, Д.І.Деми, М.Я.Дем'яненка, Л.Д.Тулуша, М.М.Федорова, І.Д.Якушика та багатьох інших учених. Проте окремі аспекти функціонування земельного оподаткування, як різновиду майнового, досліджені фрагментарно, що вимагає проведення подальших наукових пошуків.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження діючої системи майнового оподаткування АПК, виявлення проблемних аспектів механізму побудови та функціонування майнових податків і визначення напрямів його вдосконалення.

Результати. У системі майнового оподаткування одним з основних і найдавніших податків є податок на землю. Він – різновид ресурсного оподаткування, сутність якого полягає у вилученні рентних доходів.

Теоретично платниками майнових податків повинні бути власники, оскільки за своєю економічною природою майнові податки – це податки за володіння майном. Але на практиці досить розповсюдженим є стягнення податків з користувачів. Так, суб'єктом оподаткування при справлянні плати за землю є власники земельних ділянок та землекористувачі [8, с.269].

Земельні угіддя, які є головним об'єктом оподаткування, знаходяться у власності громадян (табл. 1). З аналізу наведених даних видно, що найбільші площі угідь залучені до товарного виробництва сільгосппідприємствами. Їх частка в структурі загальної площі складає 73–76%. З них біля 80% – земельні паї, узяті в оренду в населення, і лише 0,03% є власністю сільгосппідприємств. У користуванні фермерських господарств (ФГ) знаходиться від 10–14% с.-г. угідь, при цьому близько 65% – орендовані паї в населення. У власності особистих селянських господарств перебуває 75% земель з використовуваних для товарного виробництва. У цілому, для ведення товарного виробництва сільськогосподарські підприємства й ФГ беруть в оренду 65% паїв. Тому виникає питання про коректність оподаткування ресурсу, який не належить платникові податків, але в той самий час виступає основою оподаткування.

Податкові відносини є, у першу чергу, відносинами власності, а орендні, за своєю економічною природою, не є податковими, і методологічно правильним є оподаткування власника, який через механізм оренди перекладе податок на орендаря. При цьому землевласник відповідатиме за збереження родючості землі, раціональне її використання та буде зацікавлений у проведенні землеохоронних заходів.

Таблиця

**Аналіз структури землекористування у Вінницькій області
за 2006–2010 роки* (тис. га)**

Показник	Роки					
	2006		2008		2010	
	тис. га	%	тис. га	%	тис. га	%
Площа с.-г. угідь, залучених до товарного виробництва, тис. га	1 344,3	100	1 407,4	100	1 421,1	100
у т. ч.						
у користуванні с.-г. підприємств	1 028,1	76,5	1 039,5	73,9	1 043,9	73,5
з них перебуває:						
у власності	-	-	-	-	0,1	0,007
у колективній власності	1,5	0,1	0,3	0,02	0,2	0,01
постійному користуванні (держ. п-ва)	78,1	5,8	47,0	3,3	43,4	3,1
оренда (землі державної власності)	128,2	9,5	146,2	10,4	152,9	10,8
оренда (не витребувані паї)	29,8	2,2	39,0	2,8	36,0	2,5
оренда (земельні частки, паї)	790,5	58,8	807,0	57,3	811,3	57,1
у користуванні ФГ	146,3	10,9	198,1	14,1	202,9	14,3
з них перебуває:						
у власності	1,2	0,09	2,4	0,2	3,4	0,2
постійному користуванні (держ. п-ва)	26,2	1,9	24,3	1,7	22,9	1,6
оренда (землі державної власності)	32,0	2,3	33,4	2,4	38,2	2,7
оренда (не витребувані паї)	2,6	0,2	5,3	0,4	7,0	0,5
оренда (земельні частки, паї)	84,3	6,3	132,7	9,4	131,4	9,2
у користуванні ОСГ	169,9	12,6	169,8	12,0	174,3	12,2
з них перебуває:						
у власності	110,3	8,2	121,3	8,6	128,8	9,1
постійному користуванні	50,3	3,7	42,0	2,9	40,0	2,7
оренда (землі державної власності)	9,3	0,7	6,5	0,5	5,5	0,4

* Складено автором за даними Головного управління агропромислового розвитку ОДА у Вінницькій області.

З іншого боку, сучасні тенденції розвитку орендних відносин у галузі потребують контролю податкових органів щодо повноти стягнення плати за землю, оскільки проконтролювати зареєстровані функціонуючі підприємства набагато легше, ніж велику кількість дрібних власників.

У той самий час більшість сільськогосподарських підприємств функціонує сьогодні на ФСП, унаслідок чого звільняється від сплати земельного податку. При цьому орендодавець (селянин), що здав землю в оренду такому підприємству, також його не сплачує [8, п. 282.1.10]. Ця норма є абсолютно обґрунтованою, оскільки:

- 1) селяни, що здали в оренду паї, оподатковуються в межах ПДФО, тобто сплачують податок з доходу за здані в оренду земельні ділянки;
- 2) орендна плата (по області складає в середньому 3% від проіндексованої нормативної грошової оцінки) дорівнює 380 грн/га, а відповідно і розмір ПДФО є більшим за суми земельного податку, які були б сплачені з аналогічної ділянки;
- 3) земельні угіддя залишаються в площині оподаткування (хоч і в межах ФСП), що є більш вигідним для держави, ніж приєднання цих паїв до земель ОСГ.

Отже, звільнення землевласника від оподаткування земельним податком, за умови здачі землі в оренду платникові ФСП, є цілком логічним заходом, оскільки його чистим доходом є орендна плата, яка оподатковується прибутковим податком. Необхідність сплати ще й земельного податку може призвести до підвищення суми оренди, що, безперечно, збільшить податкове навантаження на орендарів; зменшення доходів власників ділянок чи припинення розвитку орендних відносин у галузі.

Таким чином, ми визначили, що, виходячи з економічної природи земельного податку, оподатковуватися повинен власник. Але на практиці більш доцільним є вилучення земельного податку в користувачів (орендарів) земельних ділянок, оскільки є можливість здійснення обліку й контролю за повнотою сплати. При цьому орендодавці повинні бути звільнені від сплати земельного податку внаслідок оподаткування прибутковим. Це дозволить узгодити земельне й прибуткове оподаткування.

Додатково зазначимо, що серед прямих податків рівень сплати земельного податку є найвищим; це свідчить про розуміння необхідності здійснення розрахунку за користування загальнонаціональним багатством – землею.

Наступним питанням, що потребує розв'язання, є диференціація категорій земель для цілей оподаткування залежно від їх функціонального призначення.

Відповідно до Земельного кодексу, землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей [5, гл. 5]. До земель сільськогосподарського призначення належать як сільськогосподарські, так і несільськогосподарські угіддя.

У Податковому кодексі передбачено різні ставки оподаткування сільськогосподарських (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) і несільськогосподарських угідь [8, р.ХІІІ]. Проте, у разі переходу на оподаткування в рамках ФСП, товаровиробник звільняється від сплати земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського виробництва) [8, ст. 307]. Тому невирішеним залишається питання оподаткування земельних ділянок, що знаходяться під виробничими будівлями, спорудами, офісними приміщеннями. На нашу думку, оподаткування означених категорій земель повинно бути уніфікованим, незалежним від галузевої приналежності. При цьому ці ділянки можуть оподатковуватися разом з будівлею, виступаючи об'єктом майнового оподаткування.

Актуальним залишається питання визначення бази оподаткування земельного податку та його модифікованого виду – ФСП. Сьогодні базою оподаткування означених податків є грошова оцінка угідь, здійснена в 1995 р. [9]. Сутність методики полягає в розрахунку нормативної грошової оцінки на основі загального рентного доходу з урахуванням його капіталізації.

У роботах більшості вітчизняних науковців акцентується увага на неадекватності використання для цілей оподаткування оцінки, здійсненої 16 років тому. У процесі проведеного аналізу виявлено, що середні ціни реалізації зернових за 16 років зросли в 1,9 раза; урожайність зернових, унаслідок застосування більш досконалих методів господарювання, зросла в 1,5 раза; виробничі витрати на гектар землі збільшились у 2,1 раза; норму рентабельності зернових некоректно використовувати при розрахунках, оскільки вона є досить високою (за діючої методики – 35%) і не відображає середньої рентабельності при вирощуванні інших культур; термін капіталізації 33 роки встановлений з розрахунку 3% кредиту, що нині не відповідає дійсності.

Таким чином, усі показники, які використовуються при визначенні нормативної грошової оцінки, за 16 років суттєво змінились і сучасна оцінка не відображає реальної вартості землі. Тому її застосування для визначення бази оподаткування ФСП і плати за землю є некоректним. Навіть коефіцієнти індексації, які використовуються при розрахунку бази земельного податку, не здатні відкоректувати ті зміни, що відбулися в аграрному секторі за 23 роки, що потребує проведення грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, виходячи з реалій сьогодення чи встановлення бази земельного податку в інший спосіб.

За умови залучення сільськогосподарських земель до ринкового обігу стане ще очевиднішою неадекватність результатів нормативної грошової оцінки, внаслідок відхилення ринкової вартості від нормативної, що безперечно відобразиться на ефективності земельного оподаткування та орендних відносин.

Оцінка землі сільськогосподарського призначення для цілей оподаткування є ключовим питанням розвитку податкових відносин у галузі, тому серед науковців продовжуються пошуки в указаному напрямі.

Окремі автори вважають, що саме ринкова оцінка вартості землі з метою оподаткування є методологічно коректною, оскільки враховує всі природні, економічні й логістичні чинники [1; 6]. Вона є порівняно нескладною, забезпечує справедливість оцінки реальної вартості угідь. Такої ж позиції дотримуються міжнародні експерти, які зауважують, що мірою об'єктивності податкового навантаження є ринкова оцінка [7; 13]. Фактично, мається на увазі дохід, який власник майна (земельної ділянки чи нерухомості) може отримати в результаті продажу або надання в оренду.

Застосування ринкової оцінки землі, яка використовується в більшості розвинених країн з метою оподаткування [3, с.115], в Україні стане можливим з появою ринку землі, який планується запровадити з 01.01.2012 р. Такий підхід дозволить урахувати всі необхідні кількісні та якісні характеристики земельних угідь і буде відповідати сучасному стану розвитку економічних і цінових процесів у галузі. Тому використання ринкової оцінки для цілей оподаткування є найбільш прийнятним у сучасних умовах.

Одним із способів проведення ринкової оцінки землі є методика масової оцінки, сутність якої полягає у встановленні базової вартості земельних ділянок з метою оподаткування, розрахованої на основі зіставлення реальних ринкових цін на землю та врахування всіх факторів, що впливають на вартість земельних ділянок [10, с.45]. Ця методика використовується в більшості країн для оцінки майна, проте її запровадження в Україні для оцінки земель сільськогосподарського призначення вважаємо передчасним. Запропонована методика перспективна, але її важко реалізувати, оскільки сьогодні відсутня повна та якісна база даних щодо об'єктів оцінки, не функціонує ринок земель, не

регламентовані процедури оцінювання, відсутнє програмне забезпечення та кваліфікований персонал.

Додатково відмітимо, що досвід оподаткування землі в розвинутих країнах, де земельний ринок уже давно функціонує, підтверджує необхідність “перевірки” чи зіставлення ринкової оцінки з даними кадастрової [3, с.82]. Зазначені заходи зумовлюються такими причинами:

- 1) початкова ціна на землю ґрунтується на кадастровій оцінці;
- 2) ціна землі змінюється під впливом ринкових механізмів (попиту і пропозиції), а коливання бази оподаткування не дозволяє чітко спланувати кількість надходжень до бюджету від сплати податків;
- 3) наявні тенденції приховування реальної вартості землі з метою зменшення оподаткованої бази (наприклад, в Іспанії існує податок на зростаючу вартість земельної ділянки, тому учасники ринку зацікавлені в приховуванні реальної вартості для зменшення розміру податку).

У деяких країнах, зокрема у Швеції, співіснують дві форми оцінки – ринкова й оподатковувана. Ринкова оцінка землі проводиться щорічно приватними експертами та використовується покупцями й продавцями для орієнтації при здійсненні угод з придбання і продажу землі; оподатковувана – проводиться щорічно державними експертами, складає близько 70% ринкової й використовується для розрахунку сум податку з нерухомості, до складу якого входить земельний.

Таким чином, у західних країнах поряд з ринковою оцінкою продовжує існувати й кадастрова, яка дозволяє уникнути зловживань і штучного зменшення оподаткованої бази.

У світовій практиці майнового оподаткування виокремлюються такі підходи до оподаткування землі – земля з розташованими на ній об’єктами може оцінюватися й оподатковуватись як окремо (Румунія, Швейцарія, Литва), так і в комплексі (Данія, Ісландія, Іспанія, Фінляндія, Швеція, Росія та ін.) [14], причому комплексне оподаткування набуває все більшого поширення в пострадянських країнах.

Тенденції розвитку системи оподаткування майна в Україні поки що не збігаються із світовими тенденціями, оскільки в ПК передбачено роздільне оподаткування двох елементів майна – нерухомості й землі, що притаманне податковим системам країн, які розвиваються.

На нашу думку, при здійсненні оцінки нерухомості обов’язково враховується місце розташування, а при здійсненні оцінки землі – існуюча інфраструктура, тому вважаємо, що для запобігання подвійному оподаткуванню об’єкт нерухомості повинен оцінюватись і оподатковуватись в комплексі із земельною ділянкою. Такої ж позиції дотримуються О.Драпіковський, І.Іванова, які зазначають, що “система, яка використовує різні податки та оцінки, не тільки ускладнює процес управління нею, а й є менш нейтральною щодо надходжень та справедливою стосовно платників податку” [4].

Окрім того, плата за землю є загальнодержавним податком, а податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – місцевим, що потребує, у разі їх комплексного розгляду, уточнення спрямованості сум податків.

Як показує світовий досвід, майнові податки слугують постійним, стабільним і переважним джерелом поповнення місцевих бюджетів у США, Ірландії, Канаді, Голландії, Франції, Німеччині. У західних країнах надходження від майнових податків у місцеві бюджети складають від 18–50% [2, с.43; 11, с.22]. В Україні найбільшу частку в доходах місцевих бюджетів складає ПДФО – 75–80%, при цьому на майнові податки припадає 9–11%.

Досвід розвинутих країн і позиція багатьох учених полягають у наданні платі за землю статусу місцевого податку, що дозволило б раціоналізувати землекористування,

врахувати особливості використання земель різного цільового призначення, розширити повноваження органів місцевого самоврядування щодо визначення рівня плати за землю [12, с.16]. Однак у ПК він так і залишився загальнодержавним, що позбавляє муніципалітети суттєвих джерел поповнення місцевих бюджетів і зумовлює стан розвитку сільських територій.

При сплаті земельного податку щомісяця, а податку на прибуток у кінці року виникає ситуація, коли земельний податок відіграє роль авансових платежів податку на прибуток, оскільки “сума нарахованого податку на прибуток зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті” [8, ст.155]. Означений механізм, безумовно, спонукає товаровиробників до отримання прибутку, що перевищує розмір земельного податку. Але при цьому нівелюється основна функція земельного податку – вирівнювання умов господарювання.

Надання земельному податку статусу місцевого дозволить вирішити питання узгодження земельного й прибуткового оподаткування, унаслідок різноспрямованості означених податків. При цьому ставки земельного податку й податку на прибуток повинні бути узгоджені для уникнення подвійного оподаткування рентних доходів.

Висновки. Діючий механізм майнового оподаткування в сільському господарстві характеризується неадекватністю відображення економічних процесів у податковому законодавстві й потребує негайного реформування.

Вважаємо, що основними векторами вдосконалення майнового оподаткування повинні стати такі: установлення об’єктивної бази оподаткування земельним податком шляхом запровадження ринкової оцінки вартості землі, що дасть можливість суттєво підвищити надходження від означеного податку; надання платі за землю статусу місцевого податку, що сприятиме збільшенню дохідної бази місцевих бюджетів і вирішить питання узгодженості прибуткового та майнового оподаткування; урахування досвіду розвинутих країн при проведенні оцінки й оподаткування нерухомості та землі в комплексі; взаємоузгодження ставок та джерел сплати майнових і прибуткових податків; підвищення частки майнових податків у структурі місцевих бюджетів.

Таким чином, подальше дослідження буде спрямоване на вирішення означеного кола проблемних питань і розробку методологічної основи для побудови оптимального механізму майнового оподаткування в галузі сільського господарства.

1. Боровик П. М. Рентні аспекти вдосконалення земельного податку [Електронний ресурс] / П. М. Боровик – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vkib/2010_1/Borovik.html.
2. Вишневський В. П. Оподаткування нерухомості: теорія та зарубіжний досвід / Вишневський В. П., Чекіна В. Д. // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С. 43–52.
3. Дема Д. І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні / Д. І. Дема. – Житомир : Полісся, 2001. – 228 с.
4. Драпиковський О. Масова оцінка міських земель: Україна та світовий досвід [Електронний ресурс] / Драпиковський О., Іванова І. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vrabria/2009>.
5. Земельний кодекс України. ВРУ. Кодекс України. Закон від 25.10.2001 № 2768–III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2768-14>.
6. Кушнірук Ю. М. Проблемні питання оцінки власності в Україні з метою оподаткування [Електронний ресурс] / Ю. М. Кушнірук. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvntu/19_5/178_Kusznirczuk_19_5.pdf.
7. Міжнародні стандарти оцінки. – 8-ме вид. ; пер. з англ. С. О. Пузенко. – К. : АртЕк, 2008. – 432 с.
8. Податковий кодекс України. ВРУ. Кодекс України. Закон від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

9. Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. № 213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
10. Сацький Д. Масова оцінка землі – справедлива та ефективна база для розрахунку земельного податку / Д. Сацький // Землевпорядний вісник. – 2010. – № 3. – С. 44–47.
11. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навчальний посібник / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
12. Якушик І. Природні ресурси: чи стимулюватимуть їх раціональне використання нові принципи оподаткування? / І. Якушик // Землевпорядний вісник. – 2010. – № 7. – С. 15–16.
13. International Valuation Technical Paper Mass Appraisal. – IVSC. 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ivsc.org>.
14. Land (Real Estate) Mass Valuation Systems for Taxation Purposes in Europe. – Geneva : UN ECE, 2001. – 143 p.

Рецензенти:

Погрішук Б.В. – доктор економічних наук, доцент, директор Вінницького інституту економіки ТНЕУ;

Лесько О.Й. – кандидат економічних наук, професор кафедри ЕПОВ Вінницького національного технічного університету.