

УДК 336.221:332.3

ЗЕМЛЯ ЯК СПЕЦИФІЧНИЙ ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

LAND AS A SPECIFIC OBJECT OF TAXATION IN AGRICULTURE

Гершман Ю.В.

аспірант,

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

У статті обґрунтовано ідею унікальності землі як базису оподаткування в сільському господарстві. Така унікальність пояснюється узагальненням основ спрощеної системи оподаткування, базою якої є нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь. Визначено характерні ознаки та нормативно-правові засади оподаткування сільськогосподарських товаровиробників земельним податком, а також розрахунок орендної плати за землі державної та комунальної власності.

Ключові слова: сільське господарство, земля, земельний податок, спрощена система оподаткування, оренда землі.

В статье обоснована идея уникальности земли как базиса налогообложения в сельском хозяйстве. Такая уникальность объясняется обобщением основ упрощенной системы налогообложения, базой которой является нормативная денежная оценка сельскохозяйственных угодий. Определены характерные признаки и нормативно-правовые основы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей земельным налогом, а также расчета арендной платы за земли государственной и коммунальной собственности.

Ключевые слова: сельское хозяйство, земля, земельный налог, упрощенная система налогообложения, аренда земли.

The idea of the uniqueness of the land as the basis of taxation in agriculture substantiates in the article. Such uniqueness is explained through the generalization of the foundations of the simplified taxation system, the basis for which is the normative monetary valuation of agricultural land. The characteristics and regulatory framework for the taxation of agricultural producers of land tax, and the calculation of rents for land of state and communal property were identified.

Key words: agriculture, land, land tax, simplified taxation system, land lease.

Постановка проблеми. Аграрна галузь є особливою сферою виробництва з огляду на існування низки природних, економічних та історичних факторів. Специфіка сільськогосподарської діяльності обумовлює існування спеціальних режимів її оподаткування, наявність об'єктів та правил оподаткування, які відсутні в інших галузях. Одним із таких спеціальних об'єктів є сільськогосподарські угіддя, які становлять основу аграрного виробництва.

Станом на 1 січня 2017 р. земельний фонд України складав 60,3 млн. гектарів, або близько 6% території Європи. Сільськогосподарські угіддя становлять близько 19% загальноєвропейських, зокрема рілля – близько 27%. Показник площі сільськогосподарських угідь у розрахунку на одну особу є найвищим серед європейських країн і становить 0,9 га, зокрема 0,7 га ріллі (середній показник європейських країн – 0,44 і 0,25 га відповідно). Загалом площа сільськогосподарських земель становить 42,7 млн. га, або 70% площі всієї території країни, а площа рілля – 32,5 млн. га, або 78,4% усіх сільськогосподарських угідь [9].

Відповідно до чинної системи оподаткування в Україні земля (за винятком окремих категорій) підлягає оподаткуванню майновим податком, тобто платою за землю, що включає власне земельний податок та орендну плату за землі державної та комунальної власності.

Визначення землі як важливого фактору національної продовольчої безпеки, основного засобу виробництва в галузі сільського господарства та її безпосередній зв'язок з фіскальними завданнями держави зумовлюють необхідність наукового визначення особливостей сільськогосподарських угідь як об'єкта оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Земельне питання та доля українських родючих чорноземів постійно перебувають в центрі уваги економістів, політиків, науковців та аграрних товаровиробників (великих і фермерів). Наукове забезпечення земельних питань в сільському господарстві сформовано працями П.Т. Саблука, О.В. Ходаківської, В.М. Зайця, М.М. Федорова, В.М. Жука, С.М. Остапчука, Ю.С. Бездушної, В.В. Чудовця та інших вчених.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. При цьому актуальними питаннями, що потребують наукового обґрунтування, є шляхи оптимізації сільськогосподарського землекористування в аспекті їх оподаткування. Адже низка показників землекористування суттєво впливає на рівень та ефективність фіскальної політики держави. Їх узагальнення здійснено нами в статті.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою дослідження є обґрунтування особливого статусу сільськогосподарських угідь як базису оподаткування в сільському господарстві шляхом узагальнення нормативно-правових та економічних засад фіскальної політики щодо національного землеволодіння та землекористування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно зі ст. 206 Земельного кодексу України (далі – ЗКУ) використання землі в Україні є платним [2]. Об'єктом плати за землю є земельна ділянка. Порядок справляння плати за землю регулює Розділ XII «Податок на майно» Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Статті 269–283 присвячено земельному податку, ст. 288 – орендній платі, ст. ст. 285–287, 289 мають загальний характер [7].

Згідно з пп. 14.1.147 п. 14.1 ст. 14 ПКУ плата за землю – це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності.

Визначення понять «земельний податок» та «орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності» подано у ст. 14 ПКУ (пп. 1.72 та 1.136 відповідно).

Земельний податок сплачують власники ділянок та земельних часток (паїв), а також

постійні землекористувачі. Базою оподаткування земельним податком є нормативна грошова оцінка (далі – НГО) земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до ПКУ, або площа земельних ділянок щодо ділянок, нормативне грошове оцінювання яких не проведено.

Ставки земельного податку диференційовані залежно від цільового призначення земельних ділянок, місця їх розташування (в межах населеного пункту або за його межами), а також від того, чи проведено грошове оцінювання, за такими категоріями (табл. 1).

У ст. 283 ПКУ визначено перелік земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню. Зокрема, до таких земель віднесено:

- сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених законодавством такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), а також хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

- землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або стадії сільськогосподарського освоєння;

- земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортоділяниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

- земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до

Таблиця 1

Диференціація ставок земельного податку

№	Категорія земель	Ставка земельного податку
1	Земельні ділянки, нормативне грошове оцінювання яких проведено (незалежно від місцезнаходження) (ст. 274 ПКУ)	<ul style="list-style-type: none"> – Не більше 3% від НГО; – не більше 1% НГО для земель загального користування; – 0,3–1% НГО для сільськогосподарських угідь; – не більше 12% НГО за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форм власності).
2	Земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативне грошове оцінювання яких не проведено (ст. 277 ПКУ)	<ul style="list-style-type: none"> – Не більше 5% НГО одиниці площі ріллі по області (несільськогосподарські угіддя); – 0,3–5 % НГО по області (сільськогосподарські угіддя).
3	Земельні ділянки лісгосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження) (ст. 273 ПКУ)	Податок за лісові землі справляється як складова плати за спеціальне використання лісових ресурсів, що визначається податковим законодавством. Ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються відповідно до ст. 274 ПКУ.

Джерело: складено автором на основі джерела [7]

вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень.

Верховна Рада АР Крим, обласні, міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території, а саме часткове звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку лише за рахунок коштів, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.

Перелік пільг щодо сплати податку для юридичних осіб наведено у ст. 282 ПКУ, відзначимо деякі з них. Зокрема, звільняються від сплати:

- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

- громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів, а також є їх повною власністю;

- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності та джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Підставою нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру. Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня та не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою в порядку, передбаченому ст. 46 ПКУ, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. Під час подання першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається в разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Природно, що власники землі та землекористувачі вносять плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. В разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою плата за землю вноситься за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене в податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних

ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Щодо строку давності по земельному податку, то діють загальні норми позовної давності зі стягнення податків згідно з Розділом II ПКУ [7].

Отже, нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується як база для визначення розміру земельного податку та орендної плати. ПКУ передбачена індексація нормативної грошової оцінки земель (ст. 289 ПКУ).

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин за індексом споживчих цін за попередній рік, щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$$K_i = I:100,$$

де I – індекс споживчих цін за попередній рік.

Якщо індекс споживчих цін перевищує 115%, він застосовується зі значенням 115.

При цьому, згідно з п. 8 підрозділу 6 розділу XX ПКУ, індекс споживчих цін, який використовується для визначення коефіцієнта індексації НГО земель, застосовується з такими значеннями:

- 100% для сільгоспугідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ і перелогів);
- 106% для земель несільськогосподарського призначення.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивним чином залежно від дати проведення нормативного грошового оцінювання земель.

Для сільгоспугідь НГО була проведена станом на 1 липня 1995 р., тому коефіцієнт індексації слід розраховувати від цієї дати до року розрахунку податкових зобов'язань. Тобто, якщо НГО земельної ділянки не проводилася з 1 липня 1995 р., то сьогодні НГО (за загальними правилами) слід індексувати на всі коефіцієнти індексації, визначені за 1996–2017 рр. включно.

Інший платіж, який ПКУ також визначає як плату за землю, – це орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності, яка належить до місцевих податків у складі податку на майно, на відміну від орендної плати за землі приватної власності.

Відповідно до пп. 1.136 ПКУ орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності – це обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцю за користування земельною ділянкою. Тобто під терміном «орендна плата» у розділі XII ПКУ слід розуміти

орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються в договорі оренди між орендодавцем (власником) та орендарем. Річна сума орендної плати не може бути меншою за розмір земельного податку (табл. 1) та не може перевищувати 12% нормативної грошової оцінки. Необмеженим щодо максимального можливого розміру орендної плати є випадок визначення орендаря на конкурентних засадах. При цьому для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, максимальна орендна плата не може перевищувати розмір земельного податку (тобто дорівнювати йому). Для баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки вона не може перевищувати 0,1% нормативної грошової оцінки.

Говорячи про оподаткування землі в сільському господарстві, не можемо оминати увагою спрощену систему оподаткування, що діє в Україні, а також безпосередньо пов'язана із землею, що використовується в сільськогосподарському виробництві.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це функціонуючий в Україні особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (ст. 291 ПКУ).

Потенційні платники єдиного податку розподілені на 4 групи. Сільськогосподарські товаровиробники віднесені до четвертої групи. З липня 2018 р. цю групу розширено фермерами, які разом з юридичними особами відтепер мають можливість застосовувати спрощену систему оподаткування.

Зокрема, четверта група платників єдиного податку – це сільськогосподарські товаровиробники:

1) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює 75% або перевищує цю цифру;

2) фізичні особи – підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», за умови виконання таких вимог:

– здійснюють виключно вирощування, відгодювання сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власно вирощеної або відгодюваної продукції, а також її продаж;

– провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;

– не використовують працю найманих осіб;

– членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України;

– площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Згідно з п. 297.1 ПКУ платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків та зборів:

1) податок на прибуток підприємств;

2) податок на доходи фізичних осіб щодо доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку I–IV групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з цією главою;

3) податок на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які вибрали ставку єдиного податку, визначену пп. 1 п. 293.3 ст. 293 ПКУ, а також сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;

4) податок на майно (щодо земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку I–III груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку IV групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;

5) рентна плата за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

Нарахування, сплата та подання звітності з інших податків і зборів здійснюються платниками єдиного податку в порядку, розмірах та у строки, встановлені ПКУ.

Зв'язок єдиного податку сільськогосподарських товаровиробників із земельними ділянками прямий, оскільки НГО землі є базою оподаткування та цим податком. Зокрема, для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та має такі показники (у відсотках бази оподаткування):

– для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) він становить 0,95;

– для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,57;

– для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;

– для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19;

- для земель водного фонду – 2,43;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33.

На основі всього вищесказаного ми можемо констатувати наявність в галузі сільськогосподарського виробництва спеціального об'єкта оподаткування, а саме землі сільськогосподарського призначення, вартість якої впливає на розмір податків, що сплачують її власники та користувачі.

Як ілюстрація особливостей сільськогосподарської землі як об'єкта оподаткування в сільському господарстві наведено рис. 1, на якому узагальнено податки, для яких сільськогосподарські угіддя, а саме їх нормативна грошова оцінка, є базисом оподаткування.

Як бачимо, достовірна оцінка сільськогосподарських угідь є передумовою формування ефективної фіскальної політики. Від суми нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь залежить сума сплаченого єдиного земельного податку, орендної плати за землі державної та комунальної власності.

Згідно з інформацією Держгеокадастру на кінець 2017 р. площа сільськогосподарських угідь державної власності, що перебувають в оренді суб'єктів господарювання на неконкурентних засадах, становить 1,5 млн. га. Середній розмір орендної плати за сільськогосподарські угіддя державної власності складає 1 053,7 грн. за 1 га, що становить 2,5% середньої нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь.

Такий низький розмір орендної плати зумовлений укладанням районними державними адміністраціями до 2013 р. договорів оренди із заниженою ставкою орендної плати. При цьому за результатами проведення земельних торгів у

2017 р. продано 1 238 прав оренди на земельні ділянки сільськогосподарського призначення державної власності площею 28,5 тис. га, а розмір орендної плати в середньому по Україні збільшився до 14,5% від нормативної грошової оцінки, що становить майже 4 400 грн. за 1 га. Тобто надходження до місцевих бюджетів збільшилися більше ніж у 5 разів, що дає можливість територіальним громадам спрямовувати ці кошти на соціальні потреби та розвиток місцевої інфраструктури, а також забезпечувати благополуччя усієї громади [1].

Постановою Кабінету Міністрів України від 7 лютого 2018 р. № 105 затверджено Порядок проведення загальнонаціонального (всеукраїнського) нормативного грошового оцінювання земель сільськогосподарського призначення, яким встановлено порядок організаційних дій зі здійснення зазначеного нормативного грошового оцінювання одночасно на території всієї країни. Це забезпечить оновлення показників нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, оскільки попереднє оцінювання здійснено ще у 1995 р., а її показники навіть з урахуванням індексації не відповідають реальному стану речей. Інформація про загальнонаціональну нормативно-грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення буде зведена в один геопортал. Крім цього, розглядається можливість реалізації окремої функції розрахунку нормативно-грошової оцінки земель проектної ділянки, що дасть змогу власникам і користувачам спрогнозувати орієнтовні витрати на сплату земельного податку або орендної плати [3]. Однак станом на кінець жовтня 2018 р. інформація про стан реалізації наміченого нами не знайдена.

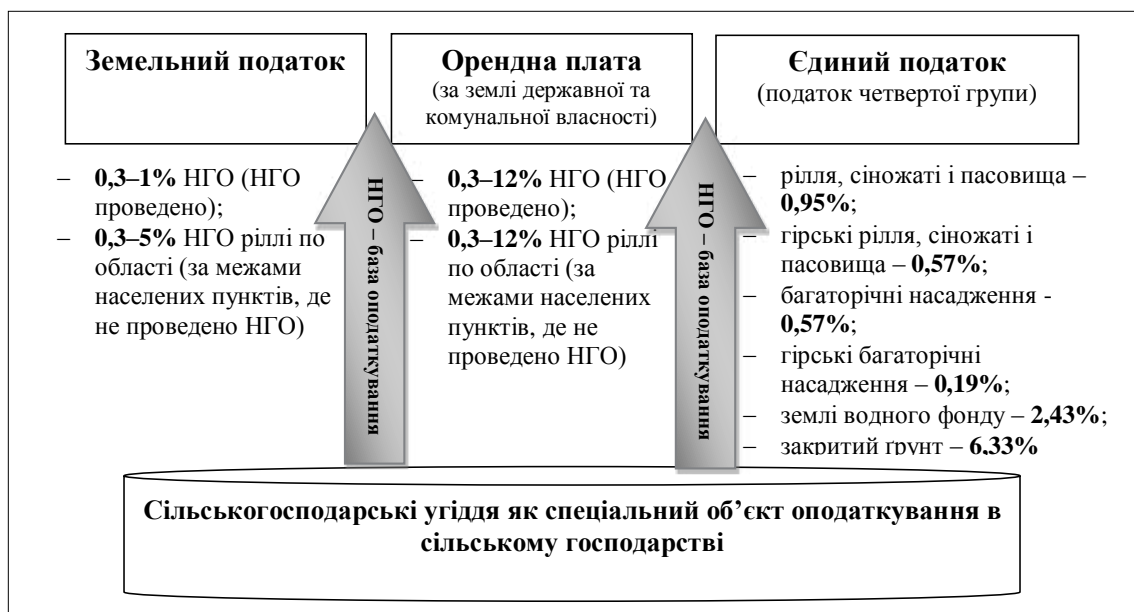


Рис. 1. Сільськогосподарські угіддя як базис оподаткування в Україні

Джерело: побудовано автором

Висновки. На основі всього вищевикладеного ми можемо констатувати наявність в сільському господарстві специфічного об'єкта оподаткування, яким є земля. Сільськогосподарські угіддя та їх нормативна грошова оцінка становлять базис як майнового оподаткування, так і оподаткування безпосередньо результатів сільськогосподарської діяльності.

Перспективи подальших досліджень вбачаємо в більш детальному аналізі ціноутворюючих чинників у сільськогосподарському землекористуванні, оцінюванні сільськогосподарських угідь та обґрунтуванні пропозицій щодо їх використання сільськогосподарськими товаровиробниками для оптимізації оподаткування своєї діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Використання земельних ділянок сільськогосподарського призначення на умовах оренди // Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру. URL: <http://land.gov.ua/info/vykorystannia-zemelnykh-dilianok-silskohospodarsko-ho-pryznachennia-na-umovakh-orendy>.
2. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
3. Інформація про загальнонаціональну оцінку земель розмістять на єдиному геопорталі // УНІАН. URL: <https://economics.unian.ua/agro/10141007-informaciyu-pro-zagalnonacionalnu-ocinku-zemel-rozmistyat-na-yedinomu-geoportali.html>.
4. Жук В.М., Рудченко Ю.С. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах. Облік і фінанси АПК. 2009. № 2. С. 107–123.
5. Жук В.М., Бездушна Ю.С., Мельничук Б.В. та ін. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин: колективна монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 238 с.
6. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення. Облік і фінанси. 2014. № 2 (64). С. 56–65.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Про оцінку земель: Закон України від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
9. Стратегія удосконалення механізму управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними: затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 7 червня 2017 р. № 413. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-p>.
10. Чудовець В.В. Удосконалення методичних підходів та документального забезпечення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення. Облік і фінанси АПК. 2007. № 6–7. С. 107–110.