

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2021.21.10>

## УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ЩОДО ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ ВІДПОВІДНО ДО ФУНДАМЕНТАЛЬНИХ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ

**Кур'ян Вікторія Валеріївна,**

здобувач наукового ступеня доктора  
філософії кафедри економічної  
безпеки та фінансових розслідувань  
(Національна академія внутрішніх  
справ, м. Київ, Україна)

У статті констатовано, що від досконалості норм податкового законодавства залежить ефективність публічного адміністрування місцевих податків та обґрунтовано, що однією із причин недосконалості законодавства, що регулює публічне адміністрування місцевих податків, є відсутність дотримання законодавцем фундаментальних принципів оподаткування, визначених ще А.Смітом.

Проаналізовано такий місцевий податок, як плата за землю, через призму єдиних принципів, що забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи, такі як принципи вигоди та адміністративної зручності, платоспроможності і визначальної бази.

Резюмовано, що, проаналізувавши земельний податок, який сплачують платники податку IV групи спрощеної системи оподаткування через призму єдиних принципів, котрі забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи, а також застосування пільги для власників земельних ділянок, які передали такі земельні ділянки в оренду вищезазначеним платникам податків, можна дійти висновку, що земельний податок загалом відповідає принципу адміністративної зручності, частково відповідає принципу вигоди та принципу платоспроможності, не відповідає принципу визначальної бази.

Запропоновано рекомендації щодо вдосконалення механізму адміністрування земельного податку таким чином, щоб стало можливим досягнення вертикальної рівності принципу платоспроможності та балансу за принципом вигоди як для платників податку власників земельних ділянок фізичних осіб, так і для платників податків IV групи спрощеної системи оподаткування.

З огляду на представлені рекомендації запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України, які дозволять досягнути фундаментального принципу оподаткування – принципу визначальної бази, оскільки за допомогою земельного податку буде доступним стимулювання розширення власного обробітку земель, розвиток фермерського господарства, а також досягнення принципу вертикальної рівності, адже завдяки врахуванню видів вирощуваних сільськогосподарських культур у разі установлення органами місцевого самоврядування ставок земельного податку ці ставки зможуть корелювати із платоспроможністю платників податків.

**Ключові слова:** принципи оподаткування, фундаментальні принципи оподаткування, місцевий податок, земельний податок, плата за землю.

**IMPROVING TAX LEGISLATION ON PUBLIC ADMINISTRATION  
OF LAND TAX IN UKRAINE IN ACCORDANCE WITH  
THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF TAXATION**

**Kuryan Victoria Valerievna,**  
Applicant for the degree of Doctor  
of Philosophy of the Department  
of Economic Security and financial  
investigations  
(National Academy of Internal Affairs,  
Kyiv, Ukraine)

The article states that the efficiency of public administration of local taxes depends on the perfection of tax legislation and substantiates that one of the reasons for imperfection of legislation governing public administration of local taxes is the lack of compliance with the fundamental principles of taxation defined by A. Smith.

The local tax, such as payment for land, is analyzed through the prism of the only principles that provide the general scientific basis for building the tax system: benefits and administrative convenience, solvency and the determining base.

It is summarized that after analyzing the land tax paid by taxpayers of group IV of the simplified taxation system through the prism of uniform principles that provide a general scientific basis for building a tax system, as well as the application of benefits for landowners who leased such land to the above taxpayers, it can be concluded that the land tax generally complies with the principle of administrative convenience, partially complies with the principle of benefit and the principle of solvency, and does not comply with the principle of the determining base.

Recommendations for improving the mechanism of land tax administration so that it is possible to achieve vertical equality of the solvency principle, as well as to achieve a balance on the principle of benefit for both taxpayers of land owners and individuals of group IV taxpayers of the simplified taxation system.

Given the proposed recommendations, it is proposed to amend the Tax Code of Ukraine, which will achieve the fundamental principle of taxation – the principle of determining the base, as land tax will be available to stimulate the expansion of own land cultivation, farm development, and the principle of vertical equality, after all, due to the consideration of the types of crops grown in the establishment of land tax rates by local governments, these rates will be able to correlate with the solvency of taxpayers.

**Key words:** principles of taxation, fundamental principles of taxation, local tax, land tax, payment for land.

**Постановка проблеми.** В аспекті реформи децентралізації, що проводиться в Україні, держава, передаючи повноваження, ресурси та фінанси громадам, має надію на повноцінний місцевий розвиток. Останній залежить як від меж повноважень місцевих громад, так і від ресурсів і фінансів, отримання яких потрібно забезпечити за допомогою різних механізмів, зокрема механізмів публічного адміністрування місцевих податків.

Земля, котра вже є об'єктом ринкових відносин, також є об'єктом оподаткування у системі місцевих податків - земельним податком, який, на думку автора, за ефективного публічного адміністрування має стати одним із основних інструментів підвищення доходів місцевих і державного бюджетів.

Окрім того, ми вважаємо, що від досконалості норм податкового законодавства залежить ефективність публічного адміністрування місцевих податків.

Однією із причин недосконалості законодавства, яке регулює публічне адміністрування місцевих податків, на нашу думку, є відсутність дотримання законодавцем фундаментальних принципів оподаткування, визначених ще А.Смітом [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання щодо принципів публічного адміністрування місцевих податків привертало увагу таких апологетів науки і науковців, як А.І. Крисоватий, Т.Л. Томнюк, П.К. Бечко, О.А. Захарчук, О.С. Башняк, І.В. Ясько та інших.

Беззаперечно, безцінним є внесок науковців, які досліджували принципи оподаткування в Україні, визначали нові та вдосконалювали наявні принципи позитивного права, але втілення цих принципів через законодавче вираження має суттєвий вплив на розвиток податкової системи України загалом і її інститутів і субінститутів зокрема.

**Мета роботи** – запропонувати здійснити вдосконалення механізмів адміністрування місцевих податків, які можуть забезпечувати значну частину доходів місцевих бюджетів від податкових надходжень, а саме земельного податку, перш ніж перейти від централізованої до децентралізованої форми публічного адміністрування місцевих податків.

**Виклад основного матеріалу.** Ми вважаємо, що вдосконалення механізму публічного адміністрування місцевого податку, який встановлено відповідно до пп. 265.1.3 ст. 265 Податкового кодексу України [2] як плата за землю, є першочерговим завданням держави, тим більше після набрання чинності Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення» [3].

Проаналізуємо цей місцевий податок через призму єдиних принципів, що забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи, такі як принципи вигоди та адміністративної зручності, платоспроможності і визначальної бази, визначені А.Смітом.

Відповідно до ст. 269 ПК України платниками земельного податку є:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- землекористувачі [2].

Підпунктами 270.1.1. та 270.1.2. п. 270.1 ст. 270 Податкового кодексу України об'єктами оподаткування встановлено земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування, згідно із пп. 271.1.1 п. 271.1 ст. 271 ПК України, визначено нормативну грошову оцінку земельних ділянок із урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого розділом Податкового кодексу України, який регулює оподаткування майна [2].

Стаття 274 ПК України визначає, що ставка податку на земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їхньої нормативної грошової оцінки, а для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки, тоді як для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки [2].

Пунктом 281.3 ст. 281 ПК України встановлено пільгу щодо сплати земельного податку, відповідно до якої звільняються на період дії єдиного податку IV групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок і земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку IV групи.

Окрім того, пп. 269.2. ст. 269 ПК України визначено, що для суб'єктів господарювання, котрі застосовують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, Податковим кодексом України встановлюються особливості справляння податку [2].

До IV групи спрощеної системи оподаткування відносяться сільськогосподарські товаровиробники, в яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків (пп. 4 п. 291.4 ст. 291).

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку встановлюється відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПК України з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, залежить від категорії (типу) земель, їх розташування і становить (у відсотках бази оподаткування): для ріллі, сіножатей і пасовищ (окрім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; для багаторічних насаджень (окрім 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, які перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33 [2].

Базою оподаткування для платників єдиного податку IV групи спрощеної системи оподаткування, згідно із п. 292<sup>1.2</sup> ПК України, є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) із урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом [2].

За принципом вигоди для платника податку, власника земельної ділянки сільськогосподарського призначення, який передав таку земельну ділянку в оренду, з одного боку, нібито відсутнє податкове навантаження, але одночасно відсутня і будь-яка вигода, оскільки він не отримує будь-яких суспільних благ та, власне, за дуже мізерну орендну плату він отримує лише погіршення стану його приватної власності через недбале ставлення до неї землекористувача. Для місцевого бюджету вигода від таких платників податків (власників земельних ділянок, які передали їх в оренду) також відсутня, адже фактично вони не сплачують будь-яких коштів до бюджету, тож і місцеві органи влади не переймаються їхніми потребами і суспільними благами.

За принципом вигоди земельний податок, який стягується із платників податку IV групи спрощеної системи оподаткування, можна вважати надміру вигідним для платника податку, адже до місцевого бюджету він сплачує податок у розмірі менше одного відсотку від нормативної грошової оцінки землі та фактично за безцінь орендує земельну ділянку у її власника, під час здійснення господарської діяльності у разі недотримання сівозмін фактично виснажуючи землі задля отримання надприбутків і руйнуючи дорожні покриття, що відновлюються за рахунок місцевих і державних бюджетів.

За принципом адміністративної зручності земельний податок, який сплачується платниками податку IV групи спрощеної системи оподаткування, є зручним для держави щодо організації адміністрування цього податку, адже платник податку самостійно визначає річну суму та до 20 лютого поточного року подає декларацію до контролюючого органу, відповідно до цієї декларації щоквартально сплачуючи податок.

Щодо зручності адміністрування земельного податку для платника податку, він також є доволі зручним, оскільки сплата податку здійснюється щоквартально

і найбільший відсоток сплачується у період отримання плодів (доходів) від використання земельних ділянок.

За принципом платоспроможності земельний податок, який сплачується платниками податку IV групи спрощеної системи оподаткування, має незначний податковий тягар та за горизонтальною рівністю є таким, що відповідає принципу платоспроможності. Оскільки ставки є пропорційними, то платники податків з однаковою податковою базою (нормативною грошовою оцінкою 1 га землі) сплачують однакові суми податку.

Досягнення ж вертикальної рівності за оподаткування земельним податком платників податку IV групи спрощеної системи оподаткування є неможливим, оскільки ставки цього податку пропорційні, а не прогресивні. Унаслідок цього платники податку з однаковою площею земельних ділянок (об'єктом оподаткування) та однаковою нормативною грошовою оцінкою одного гектара землі (базою оподаткування), але різним майновим станом (платоспроможність залежить від посіву різних сільськогосподарських культур) сплачуватимуть земельний податок однаковою сумою грошових коштів.

За принципом визначальної бази земельний податок повинен формуватися задля мети прогресивного розвитку ринку землі, але фактично в Україні відсутня стратегія такого розвитку ринку землі, яка б забезпечувала державі, власникам, а також користувачам земельних ділянок економічну вигоду та конкурентоспроможність щодо іноземних інвесторів.

Проаналізувавши земельний податок, який сплачують платники податку IV групи спрощеної системи оподаткування через призму єдиних принципів, що забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи, а також застосування пільги для власників земельних ділянок, які передали такі земельні ділянки в оренду вищезазначеним платникам податків, можна дійти висновку, що земельний податок загалом відповідає принципу адміністративної зручності, частково відповідає принципу вигоди і принципу платоспроможності, та не відповідає принципу визначальної бази.

На нашу думку, доцільним є запропонування рекомендацій щодо вдосконалення механізму адміністрування земельного податку таким чином, щоб стало можливим досягнення вертикальної рівності принципу платоспроможності, а також досягнення балансу за принципом вигоди як для платників податку власників земельних ділянок фізичних осіб, так і для платників податків IV групи спрощеної системи оподаткування.

Ми вважаємо, що сплачувати земельний податок мають і власники земельних ділянок як податок на нерухоме майно зі спеціальним призначенням (сільськогосподарським), і землекористувачі за використання цього нерухомого майна залежно від вирощуваних на таких землях культур.

Оскільки відповідно до ст. 269 ПК України платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі [2], то, на нашу думку, застосування до власників земельних ділянок пільги у сплаті податку на землю під час передачі земельної ділянки (паю) у користування платнику єдиного податку IV групи є недоречним, адже прибуток від такого нерухомого майна отримують обидва суб'єкти (один – від оренди, інший – від прямого використання об'єкту оподаткування). Тож, якщо власник земельних ділянок сільськогосподарського призначення, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів, використовує їх особисто, на думку автора, доречним буде застосовувати пільгу щодо сплати земельного податку, встановленого відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПК України з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що залежить від категорії (типу) земель,

їх розташування і становить (у відсотках бази оподаткування): для ріллі, сіножатей і пасовищ (окрім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; для багаторічних насаджень (окрім 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, які перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33 [2].

Проте власник земельних ділянок сільськогосподарського призначення, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів, має сплачувати земельний податок за ставкою, встановленою згідно зі статтею 274 ПК України для сільськогосподарських угідь у розмірі не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки [2], яка, на наше переконання, має визначатися органом місцевого самоврядування залежно від вирощуваних на таких земельних ділянках культур. Адже саме орган місцевого самоврядування є територіально найбільш наближеним до об'єкту і суб'єктів оподаткування земельним податком, що знижує вірогідність подання платниками податків недостовірних відомостей про вид вирощуваних культур.

З огляду на запропоновані вище рекомендації ми вважаємо за доцільне запропонувати внести зміни до Податкового кодексу України, пункту 274.1. ст. 274 ПК України і викласти його у такій редакції:

«ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їхньої нормативної грошової оцінки, а для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки, тоді як для сільськогосподарських угідь, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів у власності однієї особи – не менше 0,3 відсотка та не більше одного відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки (ставка визначається органом місцевого самоврядування залежно від вирощуваних на таких земельних ділянках сільськогосподарських культур), а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки».

Пункт 281.3 ст. 281 ПК України ми пропонуємо викласти у такій редакції:

«2.3.1. Від сплати податку, встановленого відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПК України, звільняються власники земельних ділянок і земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів, за умови особистого їх використання, якщо такий власник є платником податку четвертої групи;

2.3.2. У разі передачі власником земельних ділянок і земельних часток (паїв) в оренду платнику податку четвертої групи (іншому платнику податку четвертої групи) податок, установлений відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПК України, сплачується землекористувачем (субкористувачем) як податковим агентом власника земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення».

Пункт 293.9. ст. 293 ПК України ми пропонуємо викласти у такій редакції:

«Для власників земельних ділянок і земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, зокрема 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 і становить (у відсотках бази оподаткування):...»

Доповнити ст. 293 пунктом 293.9.7. у такій редакції:

«Для власників земельних ділянок і земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, загальна площа яких перевищує 100 гектарів, якщо вони використовують ці земельні

ділянки особисто та/або є платниками єдиного податку четвертої групи, а також для платників єдиного податку четвертої групи як податкових агентів власників земельних ділянок та земельних часток (паїв) за земельні ділянки, що використовуються ними на умовах оренди (суборенди), розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь (окрім ставки, визначеної п. 293.9.1) становить не менше 0,3 відсотка та не більше одного відсотка від їхньої нормативної грошової оцінки, (ставка визначається органом місцевого самоврядування залежно від вирощуваних на таких земельних ділянках сільськогосподарських культур).

**Висновки.** Отже, підсумовуючи вищезазначене, на нашу думку, врахування запропонованих рекомендацій і внесення запропонованих змін до норм Податкового кодексу України дозволить досягнути фундаментального принципу оподаткування - принципу визначальності бази, оскільки за допомогою земельного податку буде доступним стимулювання розширення власного обробітку земель, розвиток фермерського господарства, а також досягнення принципу вертикальної рівності, адже завдяки врахуванню видів вирощуваних сільськогосподарських культур у разі встановлення органами місцевого самоврядування ставок земельного податку ці ставки зможуть корелювати із платоспроможністю платників податків.

### **Список використаних джерел:**

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Пер. с англ. П. Ключкина. Москва : Эксмо, 2016. 1056 с.
2. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n6750>
3. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text>