

УДК 336.226.2

Христина ПАТИЦЬКА

ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ В СИСТЕМІ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ОСОБЛИВОСТІ СПРАВЛЯННЯ В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ ЄС

Досліджено місце і роль плати за землю як майнового податку в складі доходів місцевих бюджетів в Україні та окремих державах ЄС. Визначено особливості механізму податку на землю в цих країнах. Досліджено основні аспекти справляння плати за землю в розрізі визначення податкової бази, проведення оцінки бази оподаткування, встановлення податкових ставок і визначення рівня та особливостей управління при оподаткуванні землі. Здійснено порівняння механізмів справляння податку на землю в Україні та окремих країнах ЄС. На підставі проведеного дослідження сформульовано конкретні рекомендації та пропозиції щодо вдосконалення адміністрування плати за землю в Україні.

Ключові слова: плата за землю, механізм справляння плати за землю, оцінка вартості землі, нормативна грошова оцінка землі, місцеве самоврядування.

Кристина ПАТИЦЬКА

Плата за землю в системе имущественного налогообложения: особенности взимания в Украине и странах ЕС

Исследовано место и роль платы за землю как имущественного налога в составе доходов местных бюджетов в Украине и отдельных государствах ЕС. Определены особенности механизма налога на землю в этих странах. Исследованы основные аспекты взимания платы за землю в разрезе определения налоговой базы, проведения оценки базы налогообложения, установления налоговых ставок и определения уровня и особенностей управления при налогообложении земли. Проведено сравнение механизмов взимания налога на землю в Украине и отдельных странах ЕС. На основании проведенного исследования сформулированы конкретные рекомендации и предложения по совершенствованию администрирования платы за землю в Украине.

Ключевые слова: плата за землю, механизм взимания платы за землю, оценка стоимости земли, нормативная денежная оценка земли, местное самоуправление.

Khrystyna PATYTSKA

Land tax in the system of property taxation: specifics administration in Ukraine and EU countries

Introduction. Problems of local budgeting in Ukraine, lack of financial resources of local authorities and instability of their revenue have been quite topical and still unsolved. Like most

countries that emerged from the former Soviet Union, Ukraine has faced very substantial difficulties in maintaining economic growth while at the same time organizing an effective local government and fiscal structure and administration. An important aspect of this task has been to establish clearly defined property rights, including those in land, in order to facilitate market activities while also providing an appropriate fiscal base for local government.

Purposes. *The article is devoted to the problem of the formation of local authorities' financial resources, local taxes and dues being their main source including land tax, to the process of formation of land taxation as well as to the definition of its role in the system of functioning of local authorities and state on the whole. The paper contains a comprehensive analysis of land taxation system, and shows its role and place in the state's economic system.*

Proceeding from the analysis of the existing practice of land tax levying the author proves the necessity to reform land taxation, improve the mechanisms of levying land tax to insure full and timely income of land tax to local budgets.

Results. *Nature and structure of land taxation mechanism were proved and approaches concerning its construction in Ukraine were developed.*

Based on the realized analysis principal trends of collecting land tax in Ukraine were clarified, main factors which have the effect on forming of land taxation mechanism in our state were determined, problem aspects in land taxation which require improvement were emphasized.

The mechanism of land tax application in foreign countries was investigated, main directions of land taxation processes optimization in Ukraine were proposed. It is proposed the improving the procedure for administering land tax in terms of conducting normative monetary valuation of land.

Conclusions. *It was proposed to improve the land tax in the area of its administration and the establishment of tax rates. The author has suggestions and proposals regarding legislation improvement in the sphere of legal regulation of land valuation in Ukraine.*

Keywords: *land tax, mechanism of land tax application, land valuation, normative monetary valuation of land, local government.*

JEL Classification: H21, H22, H23, H3, H71.

Постановка проблеми. Особливо важливим в умовах децентралізації та формування фінансово й економічно спроможних адміністративно-територіальних одиниць базового рівня є забезпечення ефективного справляння податків на майно. Враховуючи, що в умовах змін до бюджетно-податкового законодавства у 2014 р. плата за землю в складі податку на майно визначена як місцевий податок та є одним з основних джерел доходів місцевих бюджетів, питання визначення напрямів максимізації надходжень цього податкового платежу до

місцевих бюджетів та його ефективного адміністрування є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питання пошуку способів максимізації надходжень плати за землю до місцевих бюджетів за рахунок їх ефективного справляння було актуальним на всіх етапах розвитку оподаткування в Україні. Особливо гостро воно постає сьогодні, в період фінансової децентралізації й адміністративно-територіальної реформи. При цьому, враховуючи розповсюдженість майнових податків та їх популярність у кра-

їнах Заходу, доцільним є визначення особливостей їх справляння в цих державах і можливостей застосування кращих практик в Україні. Серед зарубіжних економістів свої роботи цьому питанню присвятили Р. Бірд [R. Bird], Р. Бодвей [R. Boadway], Д. Кеньйон [D. Kenyon], Е. Ленглі [A. Langley], Б. Пеквін [B. Paquin], Е. Слек [E. Slack] та ін.

Метою статті є визначення напрямів максимізації надходжень плати за землю до місцевих бюджетів та його ефективного адміністрування на основі аналізу зарубіжних практик.

Виклад основного матеріалу дослідження. В більшості країн оподаткування нерухомості охоплює оподаткування землі та “improvements”, тобто будівель, споруд тощо. Натомість в Україні плата за землю та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – це два різні податки. Плата за землю є варіантом податку на майно, при якому оподатковується лише вартість землі. Основною перевагою оподаткування землі перед оподаткуванням нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, є стимулювання власників земельних ділянок до їх ефективного використання. Оскільки при встановленні лише земельного податку “improvements” не оподатковується, платник податку має стимул до більш ефективного використання ділянки. Земельний податок стимулює будівництво.

На цей аспект формування податкової системи держави було звернено увагу при визначенні індексу міжнародної податкової конкурентоспроможності (ITCI) серед податкових систем 34 країн ОЕСР. Найбільш конкурентоспроможною податковою системою у 2014 р. вважалася Естонія. Серед причин таких результатів була наявність податку на нерухомість, при якому оподатковувалася лише земля [1].

Нині близько 30 країн світу використовують оподаткування землі як ефективний варіант податку на майно [2]. Серед країн

ЄС податок на землю застосовується у таких країнах, як Данія, Естонія, Литва, Польща, Румунія, Словенія, Угорщина, Франція та Хорватія (табл. 1).

Питома вага податку на землю в складі періодичних податків на нерухоме майно в цих країнах суттєво відрізняється (рис. 1). Якщо в Естонії вона становить 100%, то у Франції – 1,7%, що свідчить про різну систему майнових податків у країнах ЄС.

Досліджуючи особливості оподаткування землі та нерухомого майна загалом в країнах світу та аналізуючи напрацювання науковців у цій сфері, доцільно звернути увагу на основні аспекти при встановленні “правил” оподаткування. Система оподаткування майна містить чотири основні компоненти, які і визначають “правила гри”, а саме:

- визначення податкової бази;
- проведення оцінки бази оподаткування;
- встановлення податкових ставок;
- визначення рівня та особливостей управління при оподаткуванні майна і землі.

Ключовим питанням при встановленні плати за землю є визначення податкової бази. Аналіз законодавства в сфері оподаткування нерухомого майна та земельних ділянок в країнах світу дає змогу визначити об'єкти, які звільняються від оподаткування майновими податками, серед них: земельні ділянки, які перебувають у власності органів державної влади, навчальних закладів і закладів культури, релігійних організацій та кладовища, державних закладів охорони здоров'я, благодійних установ, дороги, парки, землі іноземних посольств та міжнародних організацій. В деяких країнах до таких винятків віднесено також землі сільськогосподарського призначення [8].

Науковці такі особливості визначення бази оподаткування піддали критиці, оскільки:

- органи державної влади, які володіють майном на території відповідного

Особливості механізму податку на землю в країнах ЄС та Україні*

Країна	Назва податку	Бюджет, до якого надходить	Податкова ставка	Примітки
<i>Данія</i>	Податок на землю	Місцевий податок	1,6–3,4% від вартості землі	Оцінка на основі ринкової вартості землі
<i>Естонія</i>	Податок на землю	Державний, повністю зараховується до бюджету відповідного муніципалітету	0,1–2,5% від вартості землі	Оцінка на основі ринкової вартості землі
<i>Литва</i>	Податок на землю	Сплачується до відповідного місцевого бюджету	0,01–4% від вартості землі	Оцінка на основі середньої ринкової вартості землі, яка встановлюється терміном на 5 років масовою оцінкою
<i>Польща</i>	Сільськогосподарський податок	Місцеві податки	Ставки сільськогосподарського податку залежать від виду землі та встановлюються відповідно до ціни так званого жито-гектара	
	Лісовий податок		Розрахунки лісового податку на гектар залежать від грошового еквівалента 0,22 кубометра деревини, яка розрахована на основі середньої ціни продажу деревини	
<i>Румунія</i>	Податок на землю	Місцевий податок	Органом місцевого самоврядування встановлюється фіксована сума податку на 1 кв м залежно від площі та особливостей землекористування	
<i>Словенія</i>	Плата за користування землею під будівлями	Місцевий податок	Суми до сплати податку визначаються муніципалітетами на основі врахування багатьох факторів розміщення та використання землі – це так звана система “point”	
<i>Угорщина</i>	Податок на землю	Місцевий податок	Податок стягується або на суму, що перебуває у власності землі, з максимальною ставкою 200 ф. за кв. м, або на кориговану справедливою ринковою вартістю землі, не більше 3% від цієї вартості. Відкоригована справедлива ринкова вартість становить 50% від ринкової вартості, визначеної для оподаткування спадщини чи дарування	
<i>Україна</i>	Плата за землю	Місцевий податок	0-3% від нормативної грошової оцінки землі	Нормативна грошова оцінка землі
<i>Франція</i>	Податок на нерозвинене майно (TFPNB)	Місцевий податок	TFPNB: Сума податку визначається органом місцевого самоврядування	
<i>Хорватія</i>	Податок за користування державними землями	Місцевий податок	Сума податку визначається органом місцевого самоврядування	

* Складено на основі: [3; 4; 5; 6].

муніципалітету, отримують відповідні соціальні послуги однаково з іншими суб'єктами оподаткування, мають сплачувати податки, що відповідає принципу соціальної справедливості [9];

– оподатковане майно характеризується вищою вартістю, ніж звільнене від оподаткування, економічна конкуренція між суб'єктами економіки – платниками майнових податків спотворюється [10];

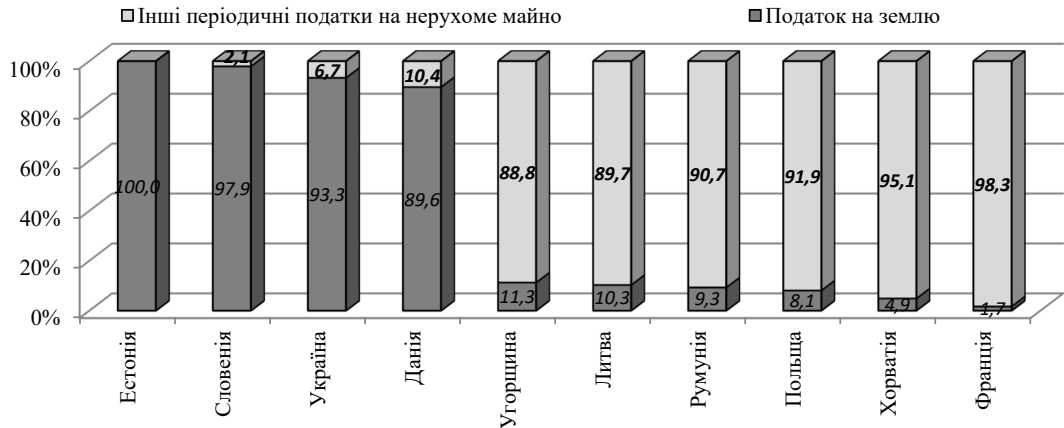


Рис. 1. Питома вага податку на землю в складі періодичних податків на нерухоме майно в країнах ЄС та в Україні, 2016 р.*

* Побудовано на основі [7]

– звільнення від оподаткування обмежує податкову базу, збільшує податкове навантаження на інших платників податків (оскільки в окремих країнах органи місцевого самоврядування, встановлюючи податки на майно, визначають їх розмір залежно від потреб наповнення місцевого бюджету), а також знижує рівень та якість надання місцевих послуг [8];

Слід врахувати, що наведені результати наукових досліджень є особливо актуальними в умовах визначення умов звільнення від оподаткування на державному рівні. Для прикладу, в Польщі централізовано встановлені пільги при оподаткуванні землі та іншого нерухомого майна були об'єктом значних політичних суперечностей, оскільки органи місцевого самоврядування заявляли про доцільність компенсування їм втрачених доходів з державного бюджету та необхідності встановлення пільг лише за їх згодою [11].

Щодо можливостей органів місцевого самоврядування в цій сфері, на базовому рівні доволі часто надаються податкові пільги з метою залучення на відповідну територію підприємств. Аргументом податкової конкуренції органів місцевого самовряду-

вання у сфері майнового оподаткування є те, що пільги виступають стимулом до створення додаткових робочих місць і залучення інвестицій на територію громади. Однак дослідження впливу встановлення майнових податків на місцевому рівні на розвиток адміністративно-територіальних утворень у США [13] дало змогу зробити висновок: податкові пільги при оподаткуванні майна в окремих випадках мали вплив на обрання місця розташування підприємств, проте у більшості випадків їх встановлення призвело до зниження податкових надходжень до місцевих бюджетів і зниження якості надання суспільних послуг. Окрім того, доволі часто податкові пільги, які вводяться з метою залучення на територію громади нових підприємств, застосовуються і до вже функціонуючих підприємницьких структур, що не відповідає меті, призводить до недоотримання надходжень до місцевого бюджету та може бути причиною недобросовісної конкуренції і корупції.

Основою податку на землю є визначення бази оподаткування та проведення оцінки вартості землі. На сьогодні в країнах ЄС використовують такі методи оцінки вартості землі:

1. Оцінка на основі площі – плата за землю стягується за квадратний метр площі земельної ділянки. При цьому можливим є коригування вартості земельної ділянки на відповідні коефіцієнти для врахування місця розташування й інших факторів. Відтак ринкова вартість земельної ділянки має опосередкований вплив на оцінку вартості землі на основі площі ділянки – лише через вплив відповідних коефіцієнтів коригування.

Використання коефіцієнта коригування вартості земельної ділянки при її оцінці може використовуватися для “відображення” місцезнаходження ділянки в межах певної зони населеного пункту. Такий коефіцієнт виводиться з середніх значень для певної групи властивостей у кожній зоні і не відображає характеристики кожної окремої властивості ділянки. Проте у випадку, коли група властивостей визначається досить точно, оцінка вартості землі наближається до її ринкової вартості [14]. Для прикладу, зона, в межах якої застосовується відповідний коефіцієнт коригування, може бути визначена як для певного міста чи окремих районів міста, так і для земельних ділянок на окремій вулиці.

На сьогодні оцінка земельних ділянок на основі їх площі широко використовується передусім у країнах Центральної та Східної Європи, тобто в країнах з недостатнім рівнем розвитку ринків нерухомості.

2. Оцінка на основі ринкової вартості земельної ділянки – оцінюється вартість ділянки, визначена на ринку нерухомості. Ринкова вартість визначена як ціна, сформована між імовірними покупцем та продавцем. Для проведення оцінки ринкової вартості земельної ділянки використовуються такі методи:

- підхід порівняння продажів – підхід до визначення вартості земельної ділянки на основі дійсних продажів аналогічних ділянок. Використовується, коли ринок землі активний та розвинений, і на ньо-

му здійснюються продажі майна, аналогічного до оцінюваного;

- дохідний – ідея використання такого методу полягає у визначенні суми постійного доходу (орендного), який власник може отримувати від володіння земельною ділянкою;
- витратний – передбачає, що покупець заплатитиме не більше, ніж суму, яку йому необхідно вкласти для забезпечення максимально ефективного використання ділянки, порівняно з попереднім власником.

Слід зауважити, що оцінка землі на основі її ринкової вартості – доволі складний процес, вимагає високого рівня розвитку ринку землі, супроводжується серйозними ризиками та неоднозначністю.

Нині таку модель оцінки вартості землі використовують у країнах ОЕСР, в Індонезії, Філіпінах, Латвії, Аргентині та Мексиці. Дещо адаптований варіант оцінки земельних ділянок використовується у Великобританії.

Порівняння двох моделей оцінки вартості землі дало змогу акцентувати увагу на тому, що модель оцінки ринкової вартості характеризується вагомими перевагами при порівнянні з оцінкою вартості за площею ділянки, а саме:

- по-перше, у ринковій вартості земельної ділянки закладено врахування усіх характерних їй особливостей, що не передбачене при визначенні її площі;
- по-друге, ринкова вартість землі передбачає врахування такого фактора, як рівень розвитку території за рахунок надання соціальних послуг органами місцевого самоврядування та органами державної влади. Для прикладу, дві однакові за площею й основними характеристиками ділянки згідно з оцінкою за площею матимуть однакову вартість попри те, що одна з них розташована поблизу парку, а інша – заводу. Натомість при використанні оцінки ринкової

вартості, їх вартість буде різною, тобто більш справедливою;

- по-третє, оцінка на основі врахування площі земельної ділянки призводить до більшого податкового навантаження на платників податків з низьким рівнем доходу, оскільки не враховуються фактори, які визначають реальну вартість об'єкта.

Способом подолання зазначених проблем при використанні моделі оцінки вартості землі за її площею є застосування коригуючих коефіцієнтів для відображення відмінностей у вартості. Проте, для прикладу, у Нідерландах удосконалення використовуваної моделі за рахунок коригуючих коефіцієнтів ускладнило її настільки, що від неї відмовилися. У міру того, як відбувалося подібнення зон для визначення коефіцієнтів, відбувалося максимальне наближення моделі оцінки вартості землі за площею до моделі оцінки ринкової вартості землі, а також її ускладнення.

3. Самооцінка – метод, при якому оцінку вартості землі здійснює власник майна – платник податку. Для прикладу, в Угорщині місцева система оподаткування майна ґрунтується на самоідентифікації. Платники податку зобов'язані самостійно реєструватися та подавати податкові зобов'язання до місцевої податкової служби. У Таїланді самооцінку проводять не платники податку, а місцеві оцінювачі.

Слід зауважити, що самооцінка як процедура оцінювання вартості землі та нерухомого майна є виправданою для країн з низькою адміністративною спроможністю, оскільки не вимагає висококваліфікованого персоналу та доволі проста у реалізації. Попри це, говорити про її точність доволі складно – результатом її використання може стати недооцінка вартості майна та, відповідно, недоотримання коштів до бюджету.

Щодо питання встановлення податкових ставок при справлянні плати за землю,

першочергово потрібно визначити: на якому рівні встановлюються податкові ставки, чи диференційовані податкові ставки і як саме. Відтак, встановлення ставок можливе на центральному, регіональному чи муніципальному рівні, або за умови їх поєднання. Слід зауважити, що встановлення ставок на місцевому рівні є найбільш поширеним способом, оскільки, враховуючи визначення цього податку в більшості країн як місцевого, органи місцевого самоврядування мають можливість впливу на забезпечення надходжень до відповідного бюджету для надання місцевих послуг. Доказом вагомості цього аспекту є ситуація, що склалася у 2017 р. у Великобританії, де майнові податки є ключовим дохідним джерелом місцевих бюджетів. Відтак, для забезпечення надання соціальних послуг відповідного рівня органами місцевого самоврядування було прийнято рішення підвищення ставок при оподаткуванні нерухомого майна та землі. Як зауважують Б. Гоффман [B.D. Hoffman] та С. Гібсон [C.C. Gibson] [8], “встановлення місцевих податкових ставок покладає відповідальність за прийняття податкових рішень на місцевий рівень і забезпечує посилення підзвітності, що може призвести до покращення місцевих послуг та більш ефективного розвитку муніципалітету”.

При цьому, економісти, які впродовж тривалого часу досліджували питання встановлення податкових ставок на різних рівнях, довели, що визначення на центральному рівні мінімальних і максимальних податкових ставок є доцільним [8, 15]. Мінімальна та максимальна ставки дають змогу уникнути проблеми спотворення податкової конкуренції. Багаті муніципалітети, маючи можливість надавати послуги високої якості, можуть значно знижувати ставки при оподаткуванні майновими податками. Аналогічно і з максимальною ставкою. У такому випадку частою є ситуація, коли

органи місцевого самоврядування встановлюють більш високі податкові ставки для промислових підприємств.

В Україні плата за землю є обов'язковим для встановлення місцевим податком. Основи його справляння визначено Податковим кодексом України (табл. 2).

Визначення бази оподаткування платою за землю відбувається на основі проведення нормативної грошової оцінки землі. Відповідно до Закону України "Про оцінку земель" [16], грошова оцінка землі поділяється на нормативну та експертну. Експертну проводять для визначення вартості об'єкта оцінки. Нормативна грошова оцінка землі є основою для розрахунку плати за землю та оренди земельних ділянок державної і комунальної власності. Відповідно до п. 14.1.125 Податкового кодексу України, нормативна грошова оцінка земельних ділянок визначається як капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у

сфері земельних відносин. Її проведення затверджується за рішенням органу виконавчої влади, або органу місцевого самоврядування, або на підставі договору, а розрахунок здійснюють землевпорядні компанії, які розробляють технічну документацію з нормативної оцінки.

Станом на 2018 рік в Україні оголошено проведення загальнонаціональної нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, що передбачено Законом України "Про Державний бюджет на 2018 рік". Її проведення буде здійснене на основі Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення [17] згідно з формулою:

$$Гзд = \Sigma (Пагр \times Гагр) + Пнсг \times Гнсг, \quad (1)$$

де $Гзд$ – нормативна грошова оцінка земельної ділянки сільськогосподарського призначення, грн.; $Гагр$ – нормативна грошова оцінка агропромислової групи ґрунтів відповідного сільськогосподарського угіддя природно-сільськогосподарського району, грн за га; $Пагр$ – площа агропромислової групи ґрунтів сільськогосподарського угіддя, га; $Пнсг$ – площа несільськогосподарських угідь (земель під господарськими шляхами і прогонами, полеза-

Таблиця 2

Основи справляння плати за землю в Україні*

Податок	Платники податку	Об'єкт та база оподаткування	Ставка податку
Плата за землю	власники земельних ділянок, земельних часток (паїв); землекористувачі	нормативна грошова оцінка земельних ділянок, які перебувають у власності або користуванні, з урахуванням коефіцієнта індексації	не більше 3% від нормативної грошової оцінки землі; для земель загального користування – не більше 1%; для сільськогосподарських угідь – 0,3-1%; для земель, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання, – не більше 12%
		площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено	за земельні ділянки за межами населених пунктів – не більше 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області; для сільськогосподарських угідь – 0,3–5%
Орендна плата	орендар земельної ділянки	земельна ділянка, надана в оренду	розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди. Річна сума орендної плати не може бути меншою, ніж розмір земельного податку та перевищувати 12% нормативної грошової оцінки землі

* Складено на основі Податкового кодексу України.

хисними лісовими смугами та іншими захисними насадженнями, окрім тих, які віднесені до земель лісогосподарського призначення, земель під господарськими будівлями і дворами, земель під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, земель тимчасової консервації тощо), га; *Гнсг* – норматив капіталізованого рентного доходу несільськогосподарських угідь на землях сільськогосподарського призначення, грн за га.

У цій формулі першочергово увагу слід звернути на показник *Гагр*, який визначається на основі врахування результатів ґрунтових обстежень сільськогосподарських земель. На сьогодні науковцями сформовано 222 агровиробничі групи ґрунтів та вироблено понад 5,5 тисяч так званих ґрунтових різниць, які і є важливим елементом нормативної оцінки земель. Відтак, зрозумілою є складність і високий рівень залежності визначення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення саме від показників якості ґрунтів.

Попри це, єдине великомасштабне обстеження на території України було проведено у 1956–1961 рр., а так зване “уточнююче” ґрунтове обстеження – у 1975–1985 рр. Враховуючи, що середній термін чинності ґрунтових карт становить 15 років, а в окремих випадках – 5 років [18], дані, які використовували для визначення нормативної грошової оцінки земель, застаріли та не відображають реального стану ґрунтового покриву. Адже за 40 років змінилися методи дослідження, застаріла класифікація ґрунтів, а також змінився стан ґрунтів (першочергово в результаті їх техногенного порушення).

Щодо проведення нормативної грошової оцінки земель в межах населених пунктів, вона базується на витратній концепції і визначається за формулою [19]:

$$Цн = \frac{B \times Hн}{Hк} \times Kф \times Kм, \quad (2)$$

де *Цн* – нормативна грошова оцінка 1 кв м земельної ділянки, грн; *B* – витрати на освоєння та облаштування території з розрахунку на 1 кв м, грн.; *Hн* – норма прибутку (6%); *Hк* – норма капіталізації

(3%); *Kф* – коефіцієнт, який характеризує функціональне використання земельної ділянки; *Kм* – коефіцієнт, який характеризує місце розташування земельної ділянки.

У цьому випадку увагу слід зосередити на зміні сітки коефіцієнтів функціонального призначення. До 2017 р. максимальним коефіцієнтом функціонального використання було значення 2,5, яке застосовувалося для категорії земель комерційного призначення. З 2017 р., в результаті прийняття Порядку нормативної грошової оцінки земель населених пунктів № 489 [19], коефіцієнт 2,5 застосовується лише для земель з окремими видами цільового призначення (будівництво та обслуговування будівель торгівлі, туристичної інфраструктури, закладів громадського харчування, будівель ринкової інфраструктури, кредитно-фінансових установ). Для інших земель застосовуються суттєво нижчі коефіцієнти (земель промисловості – 1,2, земель транспорту – 1,0, земель рекреаційного призначення – 0,5), що знижує обсяги плати за землю. Щодо коефіцієнта *Kм*, при його визначенні враховується, по-перше, місцезорозташування населеного пункту у загальнодержавній, регіональній і місцевій системах виробництва і розселення, по-друге, містобудівна цінність території в межах населеного пункту (економіко-планувальної зони), по-третє, місце розташування земельної ділянки в межах економіко-планувальної зони.

Висновки. Відтак, зважаючи на основні аспекти справляння плати за землю в Україні та врахування досвіду країн ЄС в цьому питанні, слід зробити наступні висновки щодо ефективності механізму справляння плати за землю в Україні.

По-перше, використання саме податку на землю та податку на нерухоме майно як окремих платежів (як це визначено в Україні), а не єдиного податку на нерухоме майно, яке містить і оподаткування нерухомості, і землі,

більш позитивно сприймається економістами, оскільки сприяє розвитку та ефективному використанню земельних ділянок.

По-друге, плата за землю визначена обов'язковим для встановлення місцевим податком в Україні, що відповідає загальноєвропейській практиці та висновкам науковців у цій сфері. Окрім того, законодавче встановлення мінімальної та максимальної податкових ставок дає змогу забезпечити справедливу податкову конкуренцію на місцевому рівні. Проте в Україні мінімальною ставкою при встановленні плати за землю є 0%, тобто, встановивши плату за землю як обов'язковий податок, органи місцевого самоврядування мають можливість його не справляти на території громади. Тому доцільно говорити про необхідність встановлення мінімальної податкової ставки на рівні, відмінному від 0%, для збільшення надходжень до місцевих бюджетів та уникнення спотворення податкової конкуренції та можливої корупції. Окрім того, ведучи мову про встановлення пільг чи мінімальних ставок податку на землю на рівні територіальної громади з метою залучення на територію громади суб'єктів господарювання, слід зазначити: зниження місцевих по-

датків та зборів (в тому числі і плати за землею) може бути лише тимчасовим заходом. Місцеві податки та збори є вагомим дохідним джерелом бюджетів громад, тому їх зниження на тривалий період може негативно вплинути на рівень їх фінансової спроможності. Натомість, значно важливішим є визначення та дотримання політики органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів та визначення ставок і пільг за податками хоча б на середньострокову перспективу (3 роки).

По-третє, проблемою встановлення плати за землю в Україні і в багатьох країнах Європи є відсутність оцінки землі на основі її ринкової вартості. На сьогодні в Україні проводять нормативну та експертну грошову оцінку землі, цілі та способи розрахунку яких зовсім різні. Експертна оцінка спрямована на визначення ринкової вартості землі, натомість нормативна використовується для встановлення земельного податку. Такий підхід є не ефективними та зумовлює ризики невідповідності вартості землі та її оподаткування, про що свідчать і дані дослідження вартості ріллі в країнах ЄС з різними моделями оцінки землі (рис. 2).

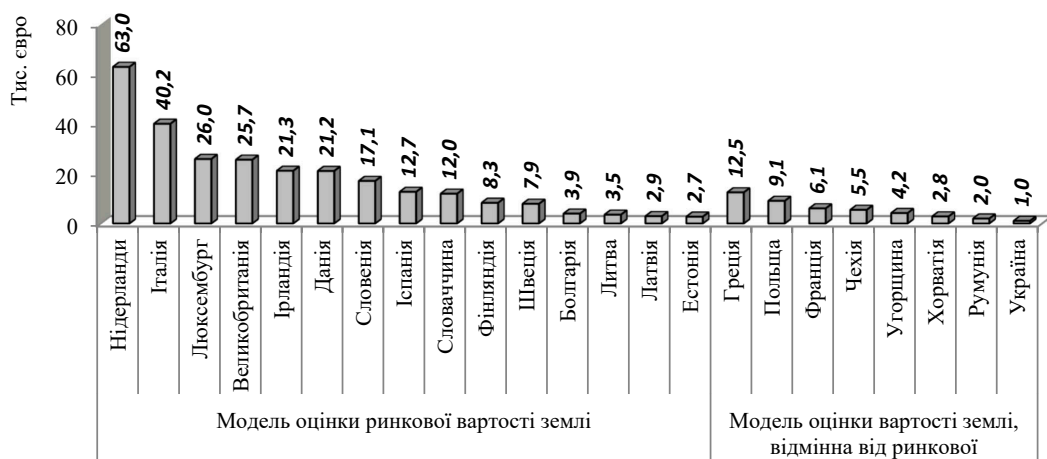


Рис. 2. Вартість 1 га ріллі в країнах ЄС та Україні у 2016 р.*

* Побудовано на основі [21].

Попри помітний вплив територіального розташування на вартість землі в країнах ЄС, спостерігаються і значно нижчі показники вартості у державах, де оцінку землі проводять не на основі її ринкової вартості.

Проте використання оцінки землі на основі ринкової вартості вимагає високого рівня розвитку ринку землі в державі, чого в Україні наразі немає.

По-четверте, відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення [17] та Методики нормативної грошової оцінки земель населених пунктів [20], розрахунок здійснюється відповідно до таких підходів: для земель населених пунктів – на основі суми витрат на освоєння та облаштування території; для земель за межами населених пунктів визначено відповідні нормативи рентного доходу для сформованих категорій земель на строк капіталізації; для земель сільськогосподарського призначення норми капіталізованого рентного доходу визначаються відповідно до особливостей природно-сільськогосподарського районування та бонітування ґрунтів.

При цьому, відповідно до Закону “Про оцінку земель” та Податкового кодексу, нормативна грошова оцінка землі визначається як капіталізований рентний дохід, тобто теоретично проведення оцінки має базуватися на основі можливого доходу від оренди земельної ділянки, а відтак, відповідати її ринковій вартості. Натомість вищенаведені підходи дещо суперечать визначенню нормативної грошової оцінки, а нормативно встановлені значення не відповідають ринковій вартості землі. Визначення нормативної грошової оцінки землі передбачає використання великої кількості показників, що значно ускладнює цей процес, а при розрахунку використовуються коефіцієнти, обчислені на основі застарілих даних, що не лише знижує її точність, а може бути причиною її спотворення.

Список використаних джерел

1. Pomerleau K. *International tax competitiveness index [Electronic resource]* / K. Pomerleau, A. Lundeen // *Tax Foundation*. – 2014. – Access mode : <https://taxfoundation.org/2014-international-tax-competitiveness-index>.
2. Dye R.F. *Assessing the theory and practice of land value taxation* / R.F. Dye, R.W. England // *Lincoln institute of land policy*. – 2010. – 36 p.
3. Kesner-Skreb M. *What should one know about immovable property taxation in Croatia?* [Electronic resource] / M. Kesner-Skreb // *Newsletter. Institute of public finance*. – 2009. – № 46. – Access mode : <http://www.ijf.hr/eng/newsletter/46.pdf>.
4. *Property tax in Hungary. Angloinfo* [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.angloinfo.com/how-to/hungary/money/hungarian-taxes/property-taxes>.
5. *European property tax guide summary. Gerald eve international* [Electronic resource]. – Access mode : https://www.geraldeve.com/pdf/European_Property_Tax_Guide_DECEMBER-2016.pdf.
6. Ali M. *Property taxation in developing countries* [Electronic resource] / M. Ali, O.-H. Fjeldstad, L. Katena. – Bergen : Chr. Michelsen Institute, 2017. – Access mode : <https://www.cmi.no/publications/6167-property-taxation-in-developing-countries>.
7. Eurostat / Офіційний сайт Служби статистики ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://stats.oecd.org>.
8. Slack E. *How to reform the property tax: lessons from around the world* [Electronic resource] / E. Slack and R. Bird // *Institute on Municipal Finance and Governance*. – 2015. – № 21. – 35 p. – Access mode : https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/81246/1/imfg_paper_21_slack_bird_sept19_2015.pdf.
9. Bahl Roy W., *Urban public finance in developing countries* [Electronic resource] / Roy W. Bahl, Johannes F. Linn. – New York : Oxford University Press, 1992. – Access mode : <http://documents.worldbank.org/curated/en/963911468739534803/Urban-public-finance-in-developing-countries>.
10. Kitchen H. M. *Business property taxation* [Electronic resource] / H. M. Kitchen, E. Slack //

Working Papers, Queen's at Kingston. School of Policy Studies. – 1993. – Access mode : <https://EconPapers.repec.org/RePEc:fth:qkinpo:93-24>.

11. Swianiewicz P. *Local tax policies in the limited autonomy of the revenue collection system in Poland in Interaction between local expenditure responsibilities and local tax policy* [Electronic resource] / P. Swianiewicz, J. Łukomska ; eds. K. Junghun, J. Lotz & N.J. Mau, Danish Ministry for Economic Affairs and the Interior and The Korea Institute of Public Finance, Rosendahls. – 2015. – Access mode : <http://english.sim.dk/media/13665/pawe%C5%82-swianiewicz-and-julita%C5%82lukomska.pdf>.

12. Bartik Timothy J. *Who benefits from state and local economic development policies?* [Electronic resource] / Timothy J. Bartik // Kalamazoo, MI: W. E. Upjohn Institute for Employment Research. – 1991. – Access mode : <https://doi.org/10.17848/9780585223940>.

13. Kenyon Daphne A. *Rethinking property tax incentives for business* / Daphne A. Kenyon, Adam H. Langley, Bethany P. Paquin // Policy focus report. Lincoln institute of land policy. – 2012. – Access mode : <https://community-wealth.org/sites/clone.community-wealth.org/files/downloads/paper-kenyon-et-al.pdf>.

14. Bird M. *Land and property taxation: a review* [Electronic resource] / M. Bird and E. Slack // World Bank. – 2002. – Access mode : <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization /June-2003Seminar /LandPropertyTaxation.pdf>.

15. Boadway R. *Canadian tax policy.* – 3rd ed. / R. Boadway, H. Kitchen. – Toronto : Canadian Tax Foundation, 1999.

16. Закон України “Про оцінку земель” № 1378-IV від 11.12.2003. *Відомості Верховної Ради України.* – 2004. – № 15. – С. 229.

17. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення” № 831 від 16 листопада 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249510871>.

18. Дацько Л.В. *Необхідність проведення ґрунтових обстежень* / Л.В. Дацько // *Родючість ґрунтів України.* – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://soils-roduchist.blogspot.com/2013/01/blog-post.html>.

19. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України “Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель населених пунктів” № 489 від 21.11.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1647-16>.

20. Постанова Кабінету Міністрів України “Про Методику нормативної грошової оцінки земель населених пунктів” № 213 від 23 березня 1995 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/213-95-%D0%BF>.

21. *Вартість сільськогосподарських земель та їх оренди у країнах ЄС та Україні* [Електронний ресурс] // Економічний дискусійний клуб. – 2018. – Режим доступу : <http://edclub.com.ua/analitika/rubryka-cikavo-znaty-varnist-silskogospodarskyh-zemel-ta-yih-orendy-u-krajinah>.

References

1. Pomerleau, K., Lundeen, A. (2014). *International tax competitiveness index.* Tax Foundatoin. Available at: <https://taxfoundation.org/2014-international-tax-competitiveness-index>.

2. Dye, R.F., England, R.W. (2010). *Assessing the theory and practice of land value taxation.* Lincoln institute of land policy.

3. Kesner-Skreb, M. (2009). *What should one know about immovable property taxation in Croatia?* Newsletter. Institute of public finance, 46. Available at: <http://www.ijf.hr/eng/newsletter/46.pdf>.

4. *Property tax in Hungary.* Angloinfo. Available at: <https://www.angloinfo.com/how-to/hungary/money/hungarian-taxes/property-taxes>.

5. *European property tax guide summary.* Gerald eve international. Available at: https://www.geraldeve.com/pdf/European_Property_Tax_Guide_DECEMBER-2016.pdf.

6. Ali, M., Fjeldstad, O.-H., Katena, L. (2017). *Property taxation in developing countries*. Bergen: Chr. Michelsen Institute. Available at: <https://www.cmi.no/publications/6167-property-taxation-in-developing-countries>.
7. Eurostat. Available at: <http://stats.oecd.org>.
8. Slack, E., Bird, R.M. (2015). *How to reform the property tax: lessons from around the world*. Institute on Municipal Finance and Governance, 21, 35. Available at: https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/81246/1/imfg_paper_21_slack_bird_sept19_2015.pdf.
9. Bahl, Roy W., Linn, Johannes F. (1992). *Urban public finance in developing countries*. New York: Oxford University Press. Available at: <http://documents.worldbank.org/curated/en/963911468739534803/Urban-public-finance-in-developing-countries>.
10. Kitchen, H.M., Slack, E. (1993). *Business property taxation*. Working Papers, Queen's at Kingston. School of Policy Studies. Available at: <https://EconPapers.repec.org/RePEc:fth:qkinpo:93-24>.
11. Swianiewicz, P., Łukomska, J. (2015). *Local tax policies in the limited autonomy of the revenue collection system in Poland*, in *Interaction between local expenditure responsibilities and local tax policy*. Danish Ministry for Economic Affairs and the Interior and The Korea Institute of Public Finance, Rosendahls. Available at: <http://english.sim.dk/media/13665/pawe%C5%82-swianiewicz-and-julita-%C5%82lukomska.pdf>.
12. Bartik, Timothy J. (1991). *Who benefits from state and local economic development policies?* Kalamazoo, MI: W.E. Upjohn Institute for Employment Research. Available at: <https://doi.org/10.17848/9780585223940>.
13. Kenyon, Daphne A., Langley, Adam H., Paquin, Bethany P. (2012). *Rethinking property tax incentives for business*. Policy focus report. Lincoln institute of land policy. Available at: <https://community-wealth.org/sites/clone.community-wealth.org/files/downloads/paper-kenyon-et-al.pdf>
14. Bird, M., Slack, E. (2002). *Land and property taxation: a review*. World Bank. Available at: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>.
15. Boadway, R. W., Kitchen, H.M. (1999). *Canadian tax policy (3rd ed.)*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
16. *Zakon Ukrainy "Pro otsinku zemel" [On Land Valuation. The Law of Ukraine]*. (2003, December, 11). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy – The Bulletin of the Supreme Council of Ukraine*, 15, 229 [in Ukrainian].
17. *Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy "Pro zatverdzhennia Metodyky normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia" [On approval of the methodology of normative monetary evaluation of agricultural land. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine]*. (2016, November, 16). Available at: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249510871>.
18. Datsko, L.V. (2013). *Neobkhidnist provedennia hruntovykh obstezhen [Necessity of ground surveys]*. *Rodiuchist hruntiv Ukrainy – Fertility of soils of Ukraine*. Available at: <http://soils-roduchist.blogspot.com/2013/01/blog-post.html>.
19. *Nakaz Ministerstva ahrarnoi polityky ta prodovolstva Ukrainy "Pro zatverdzhennia Poradku normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel naselenykh punktiv" [On approval of the procedure for regulatory monetary evaluation of settlements of lands. Order of the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine]*. (2016, November, 21). Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1647-16>.
20. *Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy "Pro Metodyku normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel naselenykh punktiv" [On the methodology of regulatory monetary evaluation of settlements of lands. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine]*. (1995, March, 23). Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/213-95-%D0%BF>.
21. *Vartist silskohospodarskykh zemel ta yikh orendy u krainakh YeS ta Ukraini [The cost of agricultural land and their lease in the EU and Ukraine]*. *Ekonomichniy dyskusiinyi klub – Economic Discussion Club*. Available at: <http://edclub.com.ua/analitika/rubryka-cikavo-znaty-vartist-silskogospodarskyh-zemel-ta-yih-orendy-u-krayinah>.

Стаття надійшла до редакції 27.08.2018.