

Отримано: 04 травня 2016 р.

Прорецензовано: 24 травня 2016 р.

Прийнято до друку: 26 травня 2016 р.

Левицька С. О., Стець Н. В. Методичні та прикладні підходи ефективності землекористування в умовах податкового реформування / С. О. Левицька, Н. В. Стець // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», травень 2016. – № 1(29). – С. 104–109.

УДК 332.2.; 332.36.

JEL-класифікація: H21, R14

**Левицька Світлана Олексіївна,**

*доктор економічних наук, професор Національного університету водного господарства та природокористування*

**Стець Наталія Володимирівна,**

*заступник начальника відділу оподаткування юридичних осіб, ДПП у Рівненському районі ГУ ДФС у Рівненській області*

## **МЕТОДИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ ПІДХОДИ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ В УМОВАХ ПОДАТКОВОГО РЕФОРМУВАННЯ**

*Представлено дослідження економічної ефективності використання сільськогосподарських угідь України. Проаналізовано сучасний стан землекористування за допомогою показників економічної, соціальної й екологічної ефективності, основні проблеми справляння плати за землю та шляхи їх вирішення. Проведено порівняння загального та пільгового режимів оподаткування земель сільськогосподарського призначення. Запропоновано здійснювати оподаткування земель у сільському господарстві шляхом переорієнтації податкового механізму фіскального характеру на стимульну дію.*

**Ключові слова:** *земельні відносини, земельна власність, землекористування, землеволодіння, оренда землі, сільськогосподарські угіддя, соціально-економічна ефективність.*

**Левицкая Светлана Алексеевна,**

*доктор экономических наук, профессор Национального университета водного хозяйства и природопользования*

**Стец Наталья Владимировна,**

*заместитель начальника отдела налогообложения юридических лиц, ГНИ в Ровенском районе ГУ ГФС в Ровенской области*

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ ПОДХОДЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЗЕМЛЕПОЛЬЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ НАЛОГОВОГО РЕФОРМИРОВАНИЯ**

*Представлены исследования экономической эффективности использования сельскохозяйственных угодий Украины. Проведен анализ современного состояния землепользования с помощью показателей экономической, социальной и экологической эффективности, основных проблем взимания платы за землю и путей их решения. Проведено сравнение общего и льготного режимов налогообложения земель сельскохозяйственного назначения. Предложено осуществлять налогообложение земель в сельском хозяйстве путем переориентации налогового механизма фискального характера на стимулирующее воздействие.*

**Ключевые слова:** *земельные отношения, земельная собственность, землепользование, землевладения, аренда земли, сельскохозяйственные угодья, социально-экономическая эффективность.*

**Svetlana Levitskaya,**

*Doctor of Economics, Professor, National University of Water Management and Nature Resources Use*

**Nataliia Stets,**

*deputy chief department of taxation of legal entities State Tax Inspectorate in Rivne Rayon under the jurisdiction of the General Division of the Ministry of Revenue and Duties of Ukraine*

## **METHODICAL AND APPLIED APPROACHES OF EFFICIENCY OF LAND-TENURE ARE IN THE CONDITIONS OF TAX REFORMATION**

*This paper presents the economic efficiency of using agricultural land in Ukraine. Determined the current state of land use by means of indicators of economic, social and environmental performance, the main problems of paying for land and possible ways of their solution. Comparison of total and preferential tax regimes of agricultural lands. It is established that the system of taxation of agricultural land has a fiscal nature. Proposed to implement the taxation of land in agriculture by refocusing the tax mechanism for stimulating action.*

**Keywords:** *land relations, landed property, land use, land-ownership, land lease, agricultural lands, social-economic performa.*

**Постановка проблеми.** Проблема ефективного використання земель сільськогосподарського призначення в Україні дедалі більше актуалізується: на сьогодні головними факторами та регуляторами

її вирішення стають економічний, організаційний та екологічний підходи. Рівень використання земель в Україні настільки критичний, що подальша деградація потенціалу земельних ресурсів у сільському господарстві може мати катастрофічні наслідки, які відповідним чином вплинуть на загальний рівень продовольчої безпеки країни, здоров'ї нації тощо.

Ринково орієнтована перебудова аграрного сектора економіки України на засадах реформування власності на землю, впровадження нових організаційно-правових форм господарювання не забезпечили належного підвищення ефективності землекористування сільськогосподарськими підприємствами. Вирішення зазначеної проблеми потребує, поряд із традиційними факторами сільськогосподарського виробництва (природно-кліматичними, біологічними, матеріально-технічними, соціально-економічними і організаційними), більш конструктивного впровадження механізмів інституційного характеру, важливою складовою яких є система оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання ефективності сільськогосподарського виробництва в цілому і, зокрема, ефективності використання сільськогосподарських угідь, розглянуто в наукових працях таких учених-аграрників, як В. Г. Андрійчука, І. К. Бистрякова, О. А. Бугуцького, В. В. Горлачука, Б. М. Данилишина, Д. С. Добряк, Р. А. Іванухи, І. І. Лукінова, В. Я. Месель-Веселяк, О. М. Онищенко, В. І. Павлова, М. А. Хвесика, М. В. Щурика та ін.

Сучасні теоретичні положення земельного оподаткування, заходи щодо вдосконалення діючої системи оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах становлення ринкових відносин знайшли відображення в дослідженнях І. М. Буздалова, А. П. Гайдуцького, Д. І. Деми, С. І. Дем'яненка, З. М. Залози, М. В. Зенця, І. Р. Михасюка, В. В. Пилипенка, О. В. Сторожука, Л. Д. Тулуша та ін.

В умовах реформування вітчизняної податкової системи подальших досліджень потребує мотиваційна складова системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, що є суттєвим фактором конкурентоздатності галузі як на внутрішніх, так і на зовнішньоекономічних ринках.

**Мета дослідження.** Метою роботи є: виявлення проблем земельного оподаткування в Україні; обґрунтування підвищення ефективності землекористування на основі впровадження організаційно-економічних заходів щодо вдосконалення діючої системи оподаткування сільськогосподарських підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах, коли природні ресурси обмежені, а потреби населення постійно зростають, підвищення економічної ефективності їх використання набуває першочергового значення.

В Україні станом на 1.01.2015 року налічується 37,7 млн.га сільськогосподарських угідь, у тому числі 31,1 млн.га ріллі. Україна входить до п'ятірки країн світу з максимальним рівнем забезпеченості ріллею з розрахунку на 100 осіб, а саме 71,6 га (2012 рік), поступається лише Канаді (125,0 га), Аргентині (93,1 га) та Російській Федерації (85,1 га ріллі на 100 осіб) [1].

Проаналізуємо деякі показники ефективності землекористування (табл. 1), зокрема: рівень освоєння земель (відношення сільськогосподарських угідь до загальної земельної площі); рівень розораності (відношення площі ріллі до сільськогосподарських угідь); відсоток посівної площі від площі землі в обробітку (відношенням площі посіву до ріллі); урожайність посівних культур.

У структурі сільськогосподарських угідь рілля займає 83,9 % (32,53 млн.га), що значно більше, ніж у всіх без виключення європейських країнах (від 25% в Швейцарії, 32% у Великій Британії до 69% в Німеччині) і США (40,6%).

Таблиця. 1

**Економічна ефективність сільськогосподарського землекористування України за 1990–2014 роки (складено авторами з використанням [1])**

№ з/п	Показники	Роки						
		1990	2000	2010	2011	2012	2013	2014
1	Усього земель, млн.га	60,35	60,35	60,35	60,35	60,35	60,35	60,35
2	Усі сільськогосподарські угіддя, тис.га з них: – рілля	42,03	41,83	41,58	41,56	41,54	41,53	41,51
		33,41	32,56	32,48	32,50	32,52	32,53	32,53
3	Посівна площа сільськогосподарських культур, тис.га	32,41	27,17	26,95	27,67	27,80	28,33	27,29
	в т. ч:							
	– зернові та зернобобові	14,58	13,65	15,09	15,72	15,45	16,49	15,03
	– технічні	3,75	4,19	7,30	7,44	7,85	7,87	8,4
	– кормові культури	12,00	7,06	2,60	2,48	2,48	2,29	2,1
4	Рівень освоєності, %	69,6	69,3	68,9	68,9	68,8	68,8	68,8
5	Рівень розораності, %	79,5	77,9	78,1	78,2	78,3	78,3	78,4
6	Відсоток посівних площ у ріллі, %	97,0	83,4	83,0	85,1	85,5	87,1	83,9

7	Урожайність сільськогосподарських культур(ц/га):							
	– зернові та зернобобові культури	35,1	19,4	26,9	29,1	31,2	39,9	43,7
	– технічні культури:	275,7	176,7	279,5	345,2	410,8	398,9	476,5
	– цукровий буряк							
	– соняшник	15,8	12,2	15,0	15,8	16,5	21,7	19,4
– кормові культури (кормові коренеплоди)	414,8	251,0	276,5	289,5	302,6	323,7	323,6	

Крім того, за часткою природних кормових угідь у загальній площі сільськогосподарських угідь (1%) Україна значно поступається іншим країнам світу – в більшості європейських країн цей показник коливається в межах 30–40%, а у Великій Британії і США становить 63,1 і 56,0% відповідно [2].

У структурі посівних площ спостерігається значна трансформація шляхом зменшення посівів кормових культур (у 4–5 рази до майже 8% у 2014 році); одночасно збільшується в майже 4 рази питома вага посівів технічних культур, а саме: соняшнику, сої, ріпаку до майже 31%, при оптимальному значенні в 10–12%.

Ринок ріпаку та сої в Україні розвивається стихійно, без будь-якої систематизації і продуманої державної політики. Збільшення площ під посіви відбулось, в основному, за рахунок скорочення площ під цукровим буряком, ячменем, а також за рахунок використання інших земель сільськогосподарського призначення. При вирощуванні вищезазначених культур безповоротно втрачається родючість ґрунтів і зростає пестицидне навантаження, яке ще ніхто не вивчав.

Таким чином, можна зробити висновок, що в цілому відсутня зацікавленість реальних власників чи землекористувачів у підтриманні якісного стану ґрунтів. Близько двох третин розпайованих земель та більше половини земель державної власності здано в оренду, часто на короткостроковий період. Як наслідок, землекористувачі не зацікавлені у збереженні родючості ґрунтів, що спричиняє порушення збалансованого природокористування.

Один із головних показників економічної ефективності використання земельних ресурсів сільського господарства – урожайність, яка, відповідно до даних, наведених в таблиці 1, за останні 22 роки збільшилася в середньому на 30–40%. Але, знову ж таки, цей показник значно менший порівняно з іншими країнами світу, де якість ґрунтів поступається українській: урожайність зернових та зернобобових культур Великобританії, Німеччини, Франції від 64 до 68 ц/га, США 67,5 ц/га, в Україні – 43,7 ц/га (2014 рік); цукрового буряку в Європі від 628 ц/га (Німеччина) до 947,2 ц/га (Франція), США 532,7 ц/га, в Світі – 536,7 ц/га, в Україні лише 476 ц/га [1; 3].

Зазначені результати свідчать про неналежну культуру землеробства, недотримання його технологічних і екологічних вимог. Тому зусилля землекористувачів повинні спрямовуватись на поліпшення якості сільськогосподарських угідь, а саме родючості ґрунтів, тобто на покращення екологічної та економічної ефективності, без чого неможливо підвищити продуктивність земель.

Нераціональне використання сільськогосподарських угідь в Україні зумовило зниження родючості ґрунтів, поширення ерозійних процесів, збільшення площ деградованих і забруднених земель. Безперечно, питання ефективного використання земельних ресурсів з урахуванням екологічних чинників, а також розробка нових методичних підходів визначення еколого-економічної ефективності є сьогодні надзвичайно актуальними.

Трактування науковцями економічного змісту показника ефективності сільськогосподарського виробництва має спільний підхід із поглядами економістів-аграрників: ефективність визначається як ступінь раціональності використання або рівень віддачі ресурсів у сільському господарстві (земельних, трудових і матеріальних). Однак у формуванні критеріїв ефективності сільськогосподарського виробництва дослідники мають певні розбіжності.

На основі комплексного підходу розглянемо критеріальні показники технологічної, економічної, соціальної та екологічної ефективності сільськогосподарського виробництва (рис. 1).

Для підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва в ринкових умовах необхідно, по-перше, зберегти комплексний підхід щодо впровадження природно-кліматичних, біологічних, матеріально-технічних, економічних, організаційних і соціальних факторів і, по-друге, розширити їх коло за рахунок факторів інституційного характеру, а саме податкового регулювання, заходів фінансової стабілізації, регуляторної політики та антимонопольного регулювання. Так, наприклад, фінансово стабілізувати сільськогосподарське виробництво можливо шляхом регулювання цін на сільськогосподарську продукцію та надання сільськогосподарським товаровиробникам фінансових товарних інвестицій, бюджетних дотацій, кредитної підтримки, страхових субсидій або впровадити систему правових норм, що регулюють земельно-майнові й орендні відносини, регламентують розвиток конкуренції, попереджують монополістичну діяльність.

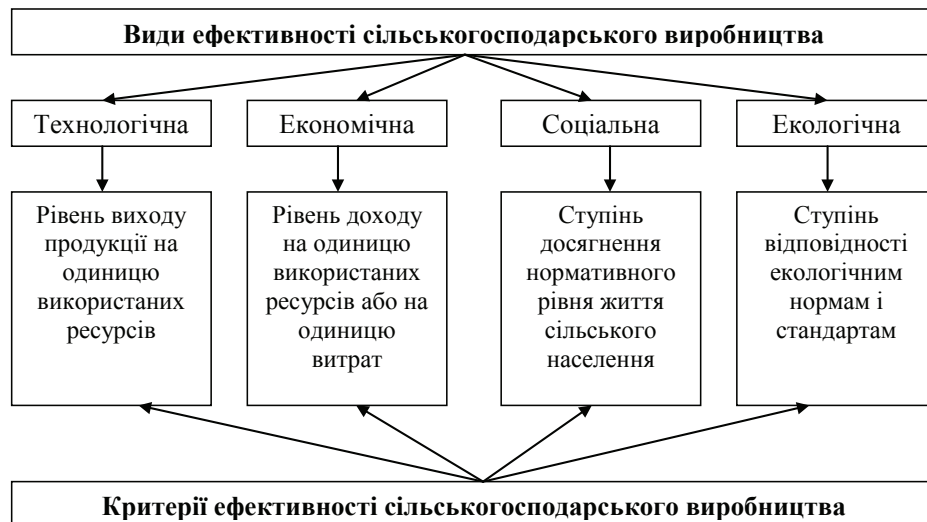


Рис.1. Класифікація критеріїв ефективності сільськогосподарського виробництва [4]

Сутність податкового регулювання як інституційного фактору ефективності сільськогосподарського виробництва визначається як система заходів непрямого впливу на діяльність сільськогосподарських товаровиробників через зміну видів податків, податкових ставок і об'єктів оподаткування, а також надання податкових пільг із метою підвищення рівня отриманого ними доходу в розрахунку на одиницю використаних ресурсів (або витрат).

За допомогою податкового механізму держава в сільському господарстві покликана забезпечувати ефективне регулювання операцій із земельними ділянками, раціональне землекористування та зростання надходжень до бюджету. Проте недосконалість нормативно-правової бази, виражений фіскальний характер, недостатнє використання податкового елемента в стимулюванні розширення виробництва та інвестиційної активності унеможливають повноцінне та ефективне виконання завдань покладених на податкову систему

Відповідно до Податкового кодексу України землекористування в Україні є платним і має за мету формування ресурсів для фінансування [5]:

- заходів із раціонального використання й охорони землі, підвищення родючості ґрунтів;
- відшкодування власникам землі й землекористувачам витрат, які пов'язані з веденням господарства на землях гіршої якості;
- розвитку інфраструктури населених пунктів.

Плата за землю охоплює дві категорії платежів (п. 14.1.147 Податкового кодексу):

1. Земельний податок. Його сплачують власники земельних ділянок і земельних часток (паїв), а також постійні землекористувачі (пункт 14.1.72 ПКУ).

2. Орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності. Її орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (пункт 14.1.136 ПКУ)

У світовій практиці, в т.ч. в Україні землересурсна сфера й орендна плата за землю є важливим джерелом наповнення місцевих бюджетів (другим за обсягом джерелом надходжень до місцевого бюджету). Так, для прикладу, в структурі доходів бюджету Рівненського району орендна плата за землю становить 11,3% [6].

В Україні законом встановлено нижній рівень орендної плати в розмірі 3% від нормативної грошової оцінки ділянки, який значно відстає від показників розвинених країн Європи. Зокрема, у Швеції вона становить 5–8% від кадастрової вартості ділянки [7].

При цьому, у 2013 р. в Україні сільськогосподарську діяльність здійснювало 129 агрохолдингових формувань із землекористуванням 4 тис. га і більше (у Західній Європі користувач 2...3 тис. га вважається латифундистом) [8]. За рахунок низьких ставок податків та величини орендної плати агрохолдингові формування зайняли великі площі земель. Як наслідок зазначеного – розвиток монополізації, загострення соціальних проблем на селі через неспроможність дрібних фермерів конкурувати з продукцією, що виробляють агрохолдинги, поглиблення дисбалансу галузевої структури сільськогосподарського виробництва і нераціонального використання землі.

В Україні агрохолдингові формування сьогодні контролюють близько 8,7 млн. га, тобто 21,0% сільськогосподарських угідь країни, у тому числі 42,6% угідь, які обробляють сільськогосподарські підприємства. У п'яти областях (Донецькій, Кіровоградській, Полтавській, Хмельницькій і Черкаській) агро-



холдинги є орендарями від 25% і більше усіх земель сільськогосподарського призначення, що звужує життєвий простір діяльності не тільки сільськогосподарських підприємств, але і фермерських, особистих селянських та інших господарств населення [8].

Водночас за кордоном, зокрема в Японії, Канаді та деяких інших розвинутих країнах функціонують земельні платежі, що обмежують монополізацію сільськогосподарських угідь.

З огляду на викладене, на нашу думку, в Україні також назріла потреба запровадження в складі плати за землю податку за монопольне використання угідь. Податок за монопольне використання угідь мають сплачувати фізичні та юридичні особи, які впродовж року користуються земельними угіддями загальною площею понад 4000 га в розрахунку на одну особу. Ця складова земельного податку повинна обмежувати монополізацію землі, ставки зазначеного податку мають бути порівняно високими (на порядок вищими від ставок податку за землю). На нашу думку, слід запровадити прогресивну шкалу ставок цього податку, що має на пряму залежати від площі угідь, які монополізовані.

Ключовим недоліком земельного податку, який слід вирішувати через податкові важелі регулювання, залишається відсутність зв'язку між розмірами земельного податку з гектара угідь та фактичною величиною рентних доходів від землекористування, що зумовлює низькі ставки земельного податку і, своєю чергою, не дозволяє сформуванню надійне джерело фінансування землеохоронних заходів.

Більша частина сільськогосподарських угідь в Україні оподатковувалась фіксованим сільськогосподарським податком (ФСП), відповідно до якого платники ФСП звільнялись від сплати земельного податку. Розмір фіксованого сільськогосподарського податку теж визначався, виходячи з нормативної грошової оцінки одного гектара сільськогосподарських угідь. Відповідно до реформації податкового законодавства в 2016 році ФСП трансформовано в єдиний податок для сільськогосподарських товаровиробників, шляхом введення окремої (четвертої) групи платників [5].

Аналіз єдиного податку IV групи, вказує на схожість із ФСП. Так, наприклад, оподатковуватись єдиним податком IV групи можуть сільськогосподарські підприємства, що мають частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній (звітний) рік рівну або більше 75%. Схожим залишився і порядок нарахування та строки сплати податку. Разом із тим, дещо змінилась база оподаткування: базою оподаткування єдиним податком IV групи є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Крім того, для платників єдиного податку четвертої групи у порівнянні із ФСП, ставки за сільськогосподарські угіддя збільшились утричі, а в сукупності зі зміною бази оподаткування, податкове навантаження зросло більш, ніж у десять разів.

Вважаємо, що єдиний податок IV групи як спрощений режим оподаткування земель сільськогосподарського призначення більш обтяжливий, ніж ФСП в економічному плані, не виконує покладені на нього функції, отож, потребує оперативного перегляду (якщо не скасування!). Крім того, на наше переконання, в Україні податковий компонент регулювання економічного обігу земель має застосовуватись як мотиваційний фактор раціонального, ефективного землекористування, розширення виробництва та сприяння залучення інвестицій у сільське господарство.

Отже, перелічені проблеми земельного оподаткування та недоліки фіскальних важелів державного регулювання розвитку земельних відносин потребують негайного та ефективного вирішення, що цілком можливо шляхом вдосконалення порядку справляння плати за землю, вдосконалення її адміністрування та впорядкування пільг щодо її сплати, отримання додаткових надходжень. Зазначені заходи сприятимуть збалансованості місцевих бюджетів.

Слід відмітити, що кількість наданих пільг платникам земельного податку зростає з року в рік. У загальній сумі податкових пільг у 2014 році плата за землю посідала третє місце.

**Висновки.** На сучасному етапі податкового регулювання необхідно надавати найбільшого значення стимулювальній та перерозподільчій функціям системи оподаткування сільськогосподарських підприємств.

З метою підвищення ефективності землекористування, на нашу думку, необхідно:

– розробити методику, за якою можна було проводити дослідження агроекологічного стану земель сільськогосподарського призначення. Наприклад, увести обов'язковий, регулярний лабораторний аналіз якості ґрунтів на основі державних стандартів із відображенням інформації про родючість ґрунтів, їх агроекологічного стану в еколого-агрохімічному паспорті поля. За неналежне використання земель, що призвело до ґрунтовтоми, пропонується ввести вагомні штрафи;

– у питаннях орендних відносин: ввести мінімальний термін оренди ріллі і багаторічних насаджень – 20 років, що створить передумови для формування стійких орендних відносин і забезпечить відповідальне ставлення орендарів;

– всіх сільськогосподарських товаровиробників оподатковувати єдиним земельним податком, ставка якого має диференціюватись в залежності від умов виробництва (що, своєю чергою, регулюються на державному рівні). Наприклад, за умови, коли сільськогосподарський товаровиробник у своїй діяльності

використовує енергозберігаючі технології, проводить заходи із охорони та відновлення родючості ґрунтів тощо, для нього мають діяти податкові пільги у вигляді зменшення податкової ставки земельного податку або повного звільнення від оподаткування на деякий термін.

Доцільно також підприємствам групи з найбільшою земельною площею та доходами (агрохолдингам) вести повну бухгалтерську й податкову звітність та оподатковуватись на загальних підставах. Запровадити в складі плати за землю податку за монопольне використання угідь.

Крім застосування дієвої інформаційної системи контролю за дотриманням сівозмін, результативним напрямом розв'язання перелічених проблем землекористування в Україні є посилення регулювальних функцій земельного оподаткування. Здійснити це можна шляхом запровадження спеціальних податків – штрафів за недотримання сівозмін.

Таким чином, подальші дослідження мають бути спрямовані на вирішення означеного кола проблемних питань і розробку методологічної основи для побудови оптимального механізму оподаткування землекористування.

#### Література:

1. Сільське господарство України за 2014 рік. Статистичний збірник [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – 2015. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Русан В. М. Щодо шляхів підвищення ефективності використання земель сільськогосподарського призначення в Україні. Аналітична записка [Електронний ресурс] // Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1129>.
3. Маракулін П. П. Земля та раціональне її використання / П. П. Маракулін // За ред. О. А. Бугудського / П. П. Маракулін. – К. : Урожай, 1983. – С. 25.
4. Сапич Н. В. Економічна ефективність землекористування сільськогосподарських підприємств і податкова складова її регулювання: автореферат. Дис. канд. екон. наук : 08.00.04 / Н. М. Сапич ; Сумський національний аграрний університет-Суми, 2009. – 20 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Аналіз виконання бюджету Рівненського району за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rv.gov.ua/sitenew/rivnensk/ua/publication/print/34016.htm>.
7. Ряснянська А. М. Світовий досвід формування власності на землю [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/7-2015>.
8. Агрохолдинги в Україні та посилення соціальної спрямованості їх діяльності [Електронний ресурс] / Моніторинг біржового ринку/научно-аналітичний журнал. – Випуск 7(26) липень 2014 р. – Режим доступу : <http://memjournal.agrex.gov.ua/wp-content/uploads/2015/02>.