Лукьянова Е. Г. – М. : Норма, 2003. – 240 с.

11. Мінаєва О. М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О. М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2(92). – С. 255–259.

12. Сарана С. В. Податковий режим у процесі формування інформаційного суспільства / С. В. Сарана // Інформація і право. – 2014. – № 2(11). – С. 62–67.

Стаття надійшла до редакції 10.09.2014 р.

УДК 347.73

Д. М. Серебрянський,
к.е.н., доцент, с.н.с., директор Науково-дослідного інституту фінансового права;

І. І. Огороднікова,
к.ю.н., старший науковий співробітник Науково-дослідного інституту фінансового права

РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ КАТЕГОРІЙ ЗЕМЕЛЬ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДСТАВІ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

(Дослідження проводиться в межах виконання НДР за темою «Міжнародний досвід оподаткування земельних ділянок різних категорій і можливість його впровадження у вітчизняне законодавство», держ. реєстр. номер 0114U002357.)

У статті проведено ґрунтовний аналіз та узагальнення міжнародної законодавчої практики уніфікації видів земель, що підлягають оподаткуванню. З урахуванням міжнародного досвіду визначено можливі шляхи розробки ефективної системи категоризації земель для цілей оподаткування в Україні.

В статье проведен основательный анализ и обобщение международной законодательной практики унификации видов земель, подлежащих налогообложению. С учетом международного опыта определены возможные пути разработки эффективной системы категоризации земель с целью налогообложения в Украине.

This article provides a detailed analysis and synthesis of an international legal practice unification types of land subject to taxation by. Based on international experience considered and identified possible ways to develop an effective system of categorization of land for tax purposes in the Ukraine.

Domestic legislation governing the taxation of land as a separate legal category, characterized koliziynistyu and dispersed fundamental norms of legal acts, such as the Tax Code of Ukraine and the Land Code of Ukraine and at the same time mismatch international legislative practice.

The main issues in the analysis to determine the most effective experience a country and, therefore, the implementation of its tax system in Ukraine is the lack of a unified approach to the definition of «payment to the earth» as a separate legal category at the international level as well as a variety of approaches to administer depending on the political and economic situation in a particular country. However, analysis of international law reveals the main ways in which moving state regulation of land relations on taxation and which has specificity.

However, we note that the wealth of each state, primarily lies not only in the number of land resources, and in how effectively organized and economic use of appropriate government regulation, including through taxation.

Summing up, it should be stressed that the removal of these obstacles that can not be considered payment for land as a full financial basis of local government and regional development, can be addressed by improving regulation outlined above directions and taking into account the proposed suggestions and recommendations.

Ключові слова: *категоризація земель, міжнародний досвід, плата за землю, земельний податок, оподаткування земель різної категорії, законодавство у сфері оподаткування, законодавство у сфері земельних правовідносин, землі сільськогосподарського призначення.*

Вітчизняне законодавство, що регулює порядок оподаткування землі як окремої правової категорії, характеризується колізійністю та розпорошеністю норм основоположних нормативно-правових актів, а саме: Податкового кодексу України (далі – ПК України), Земельного кодексу України (далі – ЗК України), та водночас невідповідністю міжнародній законодавчій практиці.

Основною проблемою при проведенні аналізу з метою з'ясування найбільш ефективного досвіду певної країни та імплементації його у податкову систему України є відсутність уніфікованого підходу до визначення категорії «плата за землю» як окремої юридичної категорії на міжнародному рівні, а також різноманітність підходів до адміністрування цього податку залежно від політико-економічної ситуації в окремо взятій державі. При цьому аналіз зарубіжного законодавства дозволяє виявити основні шляхи, якими рухається державне регулювання земельних відносин щодо оподаткування та яку має специфіку.

Водночас зазначимо, що багатство кожної держави насамперед полягає не лише у кількості земельних ресурсів, а у тому, як ефективно організовано їх господарське використання та відповідне державне регулювання, зокрема шляхом оподаткування.

Окремі питання оподаткування земельних ділянок були предметом дослідження як українських, так і зарубіжних учених. Деякі аспекти даної проблематики вивчалися В. В. Безуглою, Н. В. Воротіною, М. М. Весельським, Р. О. Гаврилюком, Т. Є. Кушнарьовою, О. Г. Свєчніковою, М. О. Перепелицею. Недолік системи вітчизняної наукової практики щодо вивчення сутності земельного податку полягає в тому, що в основному дана категорія роз-

© Серебрянський Д. М., Огороднікова І. І., 2014

глядається як складова загальної податкової системи (Н. Д. Бондаренко, М. П. Кучерявенко, Б. С. Портянко та ін.), окремі питання адміністрування цього податку були охарактеризовані в дисертаційній роботі І. Є. Криницького. Правове регулювання земельного податку в Україні детально проаналізовано в дисертації В. В. Хохуляка. Окремо зарубіжний досвід оцінки вартості земельних ділянок сільськогосподарського призначення досліджувався російським ученим А. Г. Івсаєнком.

Не применшуючи значимість згаданих вище досліджень, потрібно зауважити, що упровадження у вітчизняне законодавство міжнародного досвіду оподаткування земельних ділянок різних категорій потребує комплексного теоретико-методологічного обґрунтування, що має бути розроблене на підставі спеціального дослідження.

Метою даної статті є аналіз діючої системи категорій земель для цілей оподаткування в Україні та розробка пропозицій щодо її реформування з урахуванням міжнародного досвіду.

Як показує узагальнення міжнародної практики, система оподаткування землі в Україні є унікальною за складністю, адже податкове законодавство жодної з досліджуваних країн не містить указівки на окремий порядок розрахунку базової ставки оподаткування залежно від проведеної нормативно-грошової оцінки відповідних категорій земель [1]. Так, наприклад, у Білорусі базою оподаткування є кадастрова вартість земельної ділянки, у більшості розвинених держав (Австралія, США, Німеччина, Великобританія) – ринкова вартість землі. А тому додаткової складності категоризації земель додало те, що згідно з положеннями податкового законодавства України базова ставка розраховується окремо для земельних ділянок, щодо яких нормативно-грошову оцінку проведено (ст. 274 ПК України), та для тих, щодо яких її не здійснено (згідно з 275 ПК України) [2].

Ураховуючи міжнародний досвід, було виділено базові категорії земель, що застосовуються в податковому законодавстві досліджуваних країн для розподілу розміру ставок плати за землю, залежно від виду земель. Так, найбільш спрощеною є категоризація земель, що є об'єктами оподаткування, у Грузії [3] та Німеччині [4]. Проте, беручи до уваги особливості географічного розташування та історично визначеного розвитку ґрунтів на території сучасної України, як базу для порівняння було обрано Азербайджан [5] та Казахстан [6] (див. табл. 1).

Складність категоризації полягає, по-перше, у відсутності єдиного підходу до встановлення ставок для тотожних об'єктів «за межами» та «поза межами населених пунктів», по-друге, за відсутності загальної етимології окремих категорій земель для земельного та податкового законодавства України, а також для міжнародної практики.

На підставі сказаного було згруповано зазначе-

Таблиця 1

Міжнародний досвід категоризації земель для цілей оподаткування

Азербайджан	Казахстан	Грузія	Німеччина	Україна
1) землі сільськогосподарського призначення; 2) землі населених пунктів (міст, селищ і сільських населених пунктів); 3) землі промисловості, транспорту, оборони, зв'язку та іншого призначення; 4) землі територій, що особливо охороняються; 5) землі лісового фонду; 6) землі водного фонду; 7) землі резервного фонду	1) землі сільськогосподарського призначення; 2) землі населених пунктів; 3) землі промисловості, транспорту, зв'язку, оборони та іншого несільськогосподарського призначення; 4) землі природних територій, що особливо охороняються, землі оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення; 5) землі лісового фонду; 6) землі водного фонду; 7) землі запасу	1) покосні землі і пасовища; 2) інші землі; 3) землі лісів, колгоспів і радгоспів	1) multi-residential (багатоквартирні будинки); 2) farm (ферма); 3) managed forest (лісове господарство); 4) industrial (промислова); 5) pipeline (трубопровідне господарство); 6) railway company (залізничні компанії); 7) prescribed power utility (компанії з виробництва електроенергетики)	1) землі сільськогосподарського призначення; 2) землі житлової та громадської забудови; 3) землі особливо охоронюваних природних територій; 4) землі оздоровчого призначення; 5) землі рекреаційного призначення; 6) землі історико-культурного призначення; 7) землі лісового фонду; 8) землі водного фонду; 9) землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення

ні в ПК України [2] земельні ділянки за категоріями: по-перше, за категорією земель, закріпленою у ст. 19 ЗК України [7]; по-друге, за видами економічної діяльності суб'єктів, що її використовують. Приклад окресленого аналізу для земель сільськогосподарського призначення міститься в таблиці 2.

Таким чином, з одного боку, було враховано засади географічного розподілу земель, що історично сформувалися в Українській державі та відображені в основному нормативно-правовому акті у профільній сфері, з іншого – категорії окремих об'єктів, що «надані для» або «використовуються» окремими суб'єктами господарювання, для яких застосовуються відмінні ставки податку або коефіцієнти.

Ураховуючи той факт, що нормативно-грошову оцінку, за даними Держкомзему, станом на 01.07.2014 р. проведено на 100 % по всій території України, подальша розробка системи ставок плати за землі за категоріями земель була побудована на основі того, що всі категорії земель були прирівняні до тих, нормативно-грошова оцінка яких здійснена [8].

Як наслідок, такі категорії земель, як, наприклад, визначені положеннями ст.ст. 275, 277, 278, 280 ПК України [2], були віднесені до загальної системи категорій земель. Відповідно, ставку за такими категоріями запропоновано розраховувати виходячи з базового показника, а саме: з нормативно-грошової оцінки певної категорії землі, до якої належить відповідна земельна ділянка.

Таким чином, на підставі узагальнення міжна-

Таблиця 2

Порівняльний аналіз діючої системи категорій земель згідно з положеннями Земельного та Податкового кодексів України (на прикладі земель с/г призначення)

Земельний кодекс України	Податковий кодекс України	Суб'єкти використання	База (наявність грошової оцінки)	За межами / У межах	Ставка
а) с/г угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги). До земель с/г призначення належать: – землі для сінокосіння і випасання худоби; – земельні ділянки для садівництва; – земельні ділянки для городництва; б) не с/г угіддя, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо	ріллі, сіножаті та пасовища		проведено	незалежно від місцезнаходження	0,1
	багаторічні насадження		проведено	незалежно від місцезнаходження	0,03
	сільськогосподарські угіддя, які використовуються за цільовим призначенням	військовими сільськогосподарськими підприємствами	проведено	у межах	0,1
	земельні ділянки, надані для потреб сільськогосподарського виробництва, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами (ст. 276)		не проведено	у межах	3 % від суми земельного податку, обчисленого відповідно до статі 275 ПК України
	несільськогосподарські угіддя, зайняті господарськими будівлями (спорудами) (ст. 277)		не проведено	за межами	5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області (ст. 277)

родного досвіду було визначено 6 основних категорій земель та, відповідно, скорочено діючу систему розподілу земель для цілей оподаткування. Такий підхід, по-перше, має скоротити час на складання податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності), по-друге, витрати на адміністрування та декларування з плати за землю відповідними податковими службами.

Зауважимо, що окреслена система категоризації земель у досліджуваних країнах, які бралися як базові для порівняння, повністю відображена в подат-

Таблиця 3

Система ставок земельного податку за цільовим призначенням земель

№ з/п	Категорія	Ставка
1.А	земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено	1–3 %
I	**Землі сільськогосподарського призначення**	
2.А	рілля, сіножаті та пасовища	0,1–0,3 %
3А	багаторічні насадження	0,03–0,1 %
4А	нелісові землі, надані під сільськогосподарські угіддя	0,1–0,3 %
5А	несільськогосподарські угіддя, зайняті господарськими будівлями (спорудами)	0,1–0,3 %
II	**Землі житлової та громадської забудови**	
6.А	зайняті житловим фондом	0,03–0,1 %
7А	зайняті автостоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян, які використовуються без отримання прибутку, та індивідуальними гаражами	0,03–0,1 %
8.А	зайняті садовими і дачними будинками фізичних осіб	0,03–0,1 %
III	**Землі природоохоронного (у т. ч. природно-заповідного) оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення**	
8.А	за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов'язане з функціональним призначенням цих територій та об'єктів	5 %
9.А	за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах історико-культурного призначення, використання яких не пов'язане з функціональним призначенням цих територій та об'єктів	1–3 %
IV	**Землі лісогосподарського призначення**	
12.А	лісові землі	0 %
13.А	нелісові землі, надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства	
14.А	нелісові землі, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами	0,03–0,1 %
V	**Землі водного фонду**	
16.А	за земельні ділянки на землях водного фонду	0,3–1 %
17.А	земельні ділянки на землях водного фонду, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами	5 %
VI	**Землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення**	
	земельні ділянки, надані підприємствам промисловості, транспорту (крім земель залізничного транспорту, за винятком земельних ділянок залізничного транспорту, на яких розміщуються окремо розташовані культурно-побутові будівлі та інші споруди), зв'язку, енергетики, а також підприємствам і організаціям, що здійснюють експлуатацію ліній електропередач (крім сільськогосподарських угідь та земель лісогосподарського призначення)	
17.А	(у межах населених пунктів)	1–3 %
18.А	(поза межами населених пунктів)	5 %

ков декларацiях щодо плати за землю.

Водночас було проведено систематизацію та розроблено уніфіковану систему окремих ставок залежно від виду економічної діяльності, що є також підставою для встановлення окремої ставки податку (див. таблиця 4).

Ураховуючи окреслене, для зміцнення власної фінансової бази місцевого самоврядування пропонуємо вдосконалити чинний механізм оподаткування платою за землю таким чином:

1) закріпити у статті 272 Податкового кодексу України систему стійких ставок у відсотках від нормативно-грошової оцінки для всіх ділянок за категоріями земель відповідно до їх цільового призначення згідно з положеннями Земельного кодексу України;

Таблиця 4

Система ставок земельного податку за видами економічної діяльності

Код	Категорія	КВЕД	Ставка
1. Б	сільськогосподарські угіддя, що використовуються за цільовим призначенням військовими сільськогосподарськими підприємствами	A 01.6	0,1 %
2. Б	земельні ділянки, надані для потреб сільськогосподарського виробництва, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими та іншими будівлями і спорудами	A 01.6	0,03 %
3. Б	надані для ведення товарного сільськогосподарського виробництва та на яких понад 3 роки не ведеться таке виробництво	A 01.6	1,2 %
4. Б	використовуються для потреб лісового господарства	A 02	0,03 %
5. Б	використовуються для потреб водного господарства		0,03 %
6. Б	зайняті гаражно-будівельними товариствами	F 41.1	0,03 %
7. Б	зайняті дачно-будівельними товариствами	F 41.2	0,03 %
8. Б	зайняті садівницькими товариствами	A 01.2	0,03 %
9. Б	надані для залізниць у межах смуг відведення	H 49	0,25 %
10. Б	надані для гірничодобувних підприємств для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин	B	0,25 %
11. Б	земельні ділянки, надані для підприємств промисловості, зайняті землями тимчасової консервації (деградовані землі)	C	0,03 %
12. Б	надані підприємствам транспорту (крім земель залізничного транспорту)	H	5 %
13. Б	надані підприємствам зв'язку	J 61	5 %
14. Б	надані підприємствам енергетики	D 35.1	5 %
15. Б	надані підприємствам і організаціям, що здійснюють експлуатацію ліній електропередач	D 35.12	5 %
16. Б	використовуються для розміщення об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії (у межах та за межами населених пунктів)	D 35.12	0,25 %
17. Б	надані для залізничного транспорту в межах смуг відведення, військовим формуванням, утвореним відповідно до законів України, які не утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, госпрозрахунковим підрозділам Збройних Сил України	H 49.1; H 49.2; O 84.22	0,02 %
18. Б	водойми, надані для виробництва рибної продукції	A 03	0,25 %
19. Б	земельні ділянки, на яких розташовані аеродроми: у межах населених пунктів поза межами населених пунктів		 0,25 % 0,25 %
20. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються дистиляцією, ректифікацією та змішуванням спиртних напоїв	C 11.01	10 %
21. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються виробництвом виноградних вин	C 11.02	10 %
22. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються виробництвом сидру та інших плодово-ягідних вин	C 11.03	10 %
23. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються виробництвом пива	C 11.05	10 %
24. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються виробництвом тютюнових виробів	C 12	10 %
25. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються оптовою торгівлею тютюновими виробами	G 46.35	10 %
26. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються роздрібною торгівлею тютюновими виробами в спеціалізованих магазинах	G 47.26	10 %
27. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються роздрібною торгівлею пальним	G 47.3	10 %
28. Б	надані підприємствам і організаціям, що займаються організацією азартних ігор	R 92	10 %

2) додатково визначити систему ставок для категорій земель, що використовуються відповідними суб'єктами господарювання за Кодами видів економічної діяльності (КВЕД), згідно зі встановленими державними стандартами;

3) запропоновано на підставі досвіду Азербайджану, Казахстану, а також розвинених держав установити підвищені ставки у 10-кратному розмірі для земельних ділянок, що використовуються такими суб'єктами господарювання: підприємствам і організаціям, що займаються дистиляцією, ректифікацією та змішуванням спиртних напоїв, виробництвом виноградних вин, виробництвом сидру та інших плодово-ягідних вин, виробництвом пива, виробництвом тютюнових виробів, оптовою торгівлею тютюновими виробами, роздрібною торгівлею тютюновими виробами в спеціалізованих магазинах, роздрібною торгівлею пальним, організацією азартних ігор;

4) вилучити положення ст.ст. 275, 277, 278, 279, 280 Податкового кодексу України, що закріплюють порядок визначення ставки податку для земель, нормативно-грошову оцінку в яких не проведено;

5) розширити категорію пільг для окремих категорій земель, зокрема тимчасово окупованих територій.

Узагальнюючи наведене, необхідно наголосити на тому, що усунути вказані перешкоди, які не дозволяють розглядати плату за землю як повноцінну фінансову основу місцевого самоврядування та регіонального розвитку, можна завдяки вдосконаленню правового регулювання окреслених вище напрямів і урахуванню запропонованих рекомендацій.

Список використаної літератури

1. Міжнародна практика оподаткування земельних ділянок та можливість її впровадження в Україні. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 52 с.

2. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

3. Податковий кодекс Грузії : від 17.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://matsne.gov.ge/index.php?option=com_ldmssearch&view=docView&id=1043717

4. Grundsteuergesetz vom 7. August 1973 (BGBl. I S. 965) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gesetze-im-internet.de/grstg_1973/BJNR109650973.html#BJNR109650973BJNG000100314

5. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки : затв. Законом Азербайджанської Республіки від 11.07.2000 р. № 905-IQ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/publish/article?art_id=46701&cat_id=46419

6. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 15.01.2014 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Documents/NK20141501.doc – Название с экрана

7. Земельний кодекс України : від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2768-14

8. Про надання інформації про хід проведення нормативної грошової оцінки : лист Держземагентства України : від 01.09.2014 р.

Стаття надійшла до редакції 11.09.2014 р.

УДК 347.73

Д. М. Стародуб,
молодший науковий співробітник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування, Національний університет ДПС України

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ

У статті проведено ретроспективний аналіз правового регулювання декларування доходів фізичних осіб. Наголошено на тому, що податкове декларування безпосередньо пов'язане з розвитком фінансової звітності, яка стала основою для наступного контролю податковими органами належної сплати податку.

В статье осуществлен ретроспективный анализ правового регулирования декларирования доходов физических лиц. Акцент сделан на том, что налоговое декларирование непосредственно связано с развитием финансовой отчетности, которая стала основой для последующего контроля налоговыми органами надлежащей уплаты налога.

The article is devoted to a retrospective analysis of tax declaration of personal income. The tax declaration is directly connected with the development of the financial statements that became the basis for subsequent control by the tax authorities on the point of payment of taxes to the full extend.

The history of taxation was created through trial and error, and it continues today. For Ukraine there were errors of Prince Igor and Olga's reforms, the establishment of financial institutions of the Russian Empire and attempts to create a Ukrainian State by Directorate and by hetman P. Skoropadskyi, the times of the USSR and the Declaration of Independence, creation and reforming of its own tax system. Revolutionary events in October 1917 prevented Russia from developing tax declaration of personal income, while US citizens had already been submitting declaration on form 1040 (return of annual net income of individuals) since1913.

The importance of declaration of personal income is defined in paragraph 2 of Art. 67 of the Constitution of Ukraine, that was to give impetus to the development of mandatory declaration of incomes. However, the lack of differentiation of income from different sources, which indicates that a majority of citizens receive income only from wages and dispersion of legal norms in different legal acts, hindered the development of legal regulation of declaration of personal income.

A new phase of regulation of declaration of personal income, which lays the possibility for the introduction of mandatory declaration of personal income, began with the adoption of the Tax Code.

Declaration of income in the independent Ukraine became a reflection of the tax system, and has to become one of the key elements of citizen's control over the state in the implementation of its functions.

Ключові слова: *податкова декларація, декларування, податкова система, податок на доходи фізичних осіб.*

© Стародуб Д. М., 2014