

АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ЗЕМЛІ ЯК ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

Оподаткування землі є пріоритетним та важливим напрямом у загальній системі оподаткування, адже земля та її надра – це національне багатство, що перебуває під особливою охороною держави [1, ст. 1]. До того ж земельні ресурси є матеріальною основою для виробництва, важливим фондом для промисловості, адже від характеру і рівня ефективності використання землі залежить розвиток продуктивних сил, масштаби виробництва. Однак через те що на сучасному етапі земля знаходить своє економічне відображення через систему соціально-економічних зв'язків та майнових взаємовідносин між громадянами, їх об'єднаннями, органами місцевого та державного управління, постає проблема раціонального використання земельних ресурсів. У зв'язку з цим стимулювання раціонального використання, охорона та освоєння земель, підвищення родючості ґрунтів, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості, розвиток інфраструктури в населених пунктах, формування спеціальних фондів фінансування цих заходів стає можливим саме за допомогою інструментів оподаткування.

Сутність та особливості землі як об'єкта оподаткування розглядалися у роботах багатьох вітчизняних і російських науковців та економістів. Так, В. Книш [16] розглядав землю виходячи з пріоритетності функцій землі (екологічної, економічної і соціальної), А. Третяк [9] пропонував подвійний підхід до вивчення економічної сутності землі як, власне, територіального базису та інтегрального природного ресурсу. Аналізу земельного оподаткування та сутності землі, зокрема, присвятили свої роботи багато зарубіжних дослідників та економістів. R. Dye і R. England [8] досліджували вплив додаткових благ на вартість землі та розмір земельного податку. R. Birdand E. Slack [12] при-

святили свою роботу розгляду економічної сутності землі як об'єкта ринкових відносин. Сутність землі як об'єкта оподаткування також досліджували П. Лойко [4], О. Лебедева [7], З. Паньків [11], В. Жушман [15] та інші. Однак невирішеним залишається питання про те, чи можна використовувати пропонувані підходи до визначення економічної сутності землі як об'єкта оподаткування у вітчизняному земельному законодавстві.

У зв'язку із зазначеним *метою* даної статті є проведення аналізу економічної сутності землі як об'єкта оподаткування з точки зору її багатофункціонального використання, що дозволить розробити науково обґрунтовані висновки щодо напрямків вдосконалення земельного оподаткування в Україні.

З розвитком майнових відносин земля стала одним із головних об'єктів оподаткування. Саме тому, перш за все, доцільно визначити її економічну сутність як об'єкта оподаткування, оскільки саме наявність землі зумовлює існування системи земельного оподаткування. Тому в даному випадку доцільно розглянути такі поняття, як «земля», «земельна ділянка» та «земельні ресурси».

У повсякденній практиці поняття «земля» та «земельна ділянка» вживаються як ідентичні, хоча насправді вони мають певні відмінності. Так, земельна ділянка, володіючи всіма ознаками, притаманними землі, має додаткову видову ознаку – установлені межі та визначене місце розташування. Згідно із Законом України «Про охорону земель» земля визначається як «поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею» [2, ст. 1]. У той час як земельна ділянка згідно із Законом України «Про оцінку земель» визначається як «частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами» [3, ст. 1].

© А.С. Павлій, 2014

У вітчизняному земельному законодавстві в деяких випадках термін «земля» вживається замість поняття «земельна ділянка». Використовуються такі терміни, як «оренда землі», хоча мова йде про оренду певної земельної ділянки, «купівля-продаж землі» (замість «купівля-продаж земельної ділянки»), «оцінка землі» (замість «оцінка земельної ділянки»). Це зумовлено насамперед тим, що ці поняття є усталеними, і викоренити вживання термінів «земля» та «земельна ділянка» як синонімів досить важко. Однак слід чітко розуміти, у яких випадках поняття «земля» вживається у загальному сенсі, а в яких у розумінні «земельна ділянка».

Поряд із поняттями «земля» та «земельна ділянка» як у вітчизняному земельному законодавстві, так і в економічній теорії вживається термін «земельні ресурси». Згідно із Законом України «Про охорону земель» під земельними ресурсами розуміють «сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві» [2, ст. 2]. Тобто поняття «земля», «земельні ресурси» та «земельна ділянка» співвідносяться як загальне, часткове та одиничне.

Через те що земля є головним джерелом задоволення першорядних потреб людини та найголовнішим природним ресурсом, вона привертає увагу географів, економістів, соціологів та юристів. Кожна з цих дисциплін описує сутність землі на основі певних, притаманних їй параметрів.

Так, з географічної точки зору визначаються фізичні параметри землі, такі як місце розташування, розмір ділянки, родючість ґрунтів та інші. Ці параметри впливають на процес землекористування і визначають корисність землі та її оптимальний вид використання. До того ж саме від вищезгаданих фізичних параметрів залежить вартість земельної ділянки.

Місце землі в економічній науці визначається тим, що вона є важливою ланкою усіх виробничих процесів, головним джерелом багатства, що має грошовий вираз та може бути об'єктом купівлі-продажу. Обмеженість та корисність землі як економічного

блага робить її власністю, а це у свою чергу сприяє виникненню та розвитку ринкових відносин у процесі володіння, користування та розпорядження землею [4, с. 11].

З точки зору соціальних відносин земля розглядається насамперед як місце проживання. До того ж через обмеженість земельних ресурсів та збільшення попиту володіння землею стає привабливим для багатьох, оскільки земля відіграє вирішальну роль у формуванні і зміцненні середньої й елітної соціальних верств українського суспільства [5, с. 198].

Юридична наука вивчає питання, пов'язані з володінням, користуванням та розпорядженням земельних ресурсів, а також правами й обов'язками, що виникають у процесі майнових відносин стосовно землі.

Вищенаведені визначення недостатньо розкривають сутність землі як об'єкта оподаткування. Саме тому доцільним є розгляд землі з точки зору її багатофункціонального використання.

Економічні відносини дозволяють розглядати землю як:

об'єкт нерухомості (тобто земельну ділянку як територіальний базис для розміщення певних об'єктів);

товар (тобто об'єкт купівлі-продажу);

об'єкт господарської діяльності (тобто засіб виробництва).

Будь-яка діяльність людини – виробнича, комерційна або інша – нерозривно пов'язана із землею, яка є найважливішим видом і складовою частиною нерухомості, підґрунтям формування будь-якого нерухомого об'єкта.

Розглядаючи землю як об'єкт нерухомості, доцільно зробити уточнення, що у цьому випадку мова йде про конкретну земельну ділянку, тобто частину земної поверхні з установленими межами, яка характеризується певним місцем розташування, господарським використанням, правовим режимом та іншими суттєвими ознаками, з визначеннями щодо неї правами [6, ст. 14]. Визначальним для віднесення речей до нерухомих був і продовжує залишатися їхній зв'язок із землею, саме тому земля є складовою частиною нерухомого майна.

Як об'єкт оподаткування земля у складі нерухомості має ряд властивостей, які є привабливими для її включення у систему опо-

даткування [7, с.124-125]. Основні властивості землі як об'єкта нерухомості наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Основні властивості землі як об'єкта нерухомості

Властивість	Характеристика
Непорушність (стаціонарність)	Неможливість переміщення землі у просторі. Ціна земельної ділянки та розташованого на ній нерухомого майна залежить від її місця розташування
Довговічність	Земля як частина поверхні земної суші має безкінечний термін "життя" і не зношується. Ця властивість дозволяє мати достатньо стабільні податкові надходження
Придатність і обмежений характер пропозиції	Поверхня (площа) землі обмежена границями суші земної кулі. Замінити землю якимось іншим засобом виробництва неможливо. Обмеженість землі та неможливість її довільного розширення є передумовою для пошуку шляхів щодо більш ефективного її використання
Матеріальність	Земля як частина нерухомості може функціонувати в натурально-речовій та вартісній формі. Фізичні характеристики земельної ділянки (розмір, місце розташування, родючість), а також визначена ними вартість, як правило, використовуються при визначенні податкової бази
Зміна вартості у часі	Вартість земельної ділянки залишається відносно незмінною, але через зростаючий дефіцит та високий ступінь забудови може підвищуватися
Багатофункціональне призначення	Земля використовується як засіб виробництва, предмет праці, просторовий базис будь-якого бізнесу
Кількість	Постійна, не відтворюється

Крім зазначених ознак земля як об'єкт нерухомості характеризується певними соціально-економічними та природно-кліматичними параметрами.

Розміри і місце розташування є найважливішими фізичними характеристиками земельної ділянки. Місце розташування ділянки характеризується її відмежуванням від основних інженерних комунікацій, територіальних центрів впливу, наявністю доріг та їх якістю. Залежно від наявності тих чи інших додаткових благ вартість земельної ділянки та розташованих на ній будівель чи споруд може значно відрізнятись [8, с. 8].

На цінність земельної ділянки також впливають і природно-технологічні властивості, такі як контурність, рельєф, геологія та інші. Залежно від цих якостей витрати на освоєння та використання земельної ділянки, а саме прокладку інженерних комунікацій, будівництво будівель і споруд, їх експлуата-

цію, будуть неоднакові. Також значний вплив на цінність землі як об'єкта нерухомості є екологічний стан як безпосередньо ділянки, на якій розташований об'єкт, так і прилеглих земель.

Розгляд землі у складі нерухомості дозволяє зробити висновок, що земельна ділянка є основою життєдіяльності людини. Саме непорушність та довговічність, основні властивості землі як об'єкта нерухомості, дозволяють мати стабільні податкові надходження з будь-якої земельної ділянки, залученої до обігу. Однак розглядати землю лише як об'єкт нерухомості недостатньо. Для повного тлумачення економічної сутності землі як об'єкта оподаткування доцільно розглянути її як товар, тобто об'єкт купівлі-продажу.

Сутність землі як товару полягає в тому, що вона включає в себе одночасно і благо, необхідне споживачам, і затрати або інвестиції, без яких володіння і користування

земельною ділянкою практично неможливе [9, с. 29].

Ще з давніх часів володіння землею вважалося престижним та свідчило про високий статус землевласника, адже саме земля забезпечує своїх власників усім необхідним. З цього приводу Дж. Медісон, один із перших засновників конституції США, стверджував, що “the class of citizens who provide at once their own food and their own raiment, may be viewed as the most truly independent and happy”¹ [10, с. 15]. Саме тому і зараз, здобуваючи право на земельну ділянку, володіння землею стає психологічно привабливим, оскільки земля відіграє вирішальну роль у формуванні і зміцненні соціальних верств суспільства. П'ять рівнів потреб, які задовольняються землею як товаром, у свідомості людей об'єднуються у певну ієрархію і підпорядковуються принципу відносного домінування. Задовольняючи ці потреби, земля стає основою самореалізації, саморозвитку потенціальних можливостей людей.

Згідно із законодавством більшості держав, у тому числі й України, особи, які мають у власності земельну ділянку, мають право її продати, подарувати, передати у спадщину, віддати у заставу, здати в оренду, обміняти, внести у статутний капітал підприємств, банків тощо, тобто мають право розпоряджатися нею на свій розсуд як нерухомим майном. Це право приводить до виникнення земельного обігу, а розвинений земельний обіг, у свою чергу, передбачає наявність земельного ринку² [11].

Для здійснення більшості операцій на земельному ринку, а також для оподаткування необхідно правильно оцінювати землю. У світовій практиці поширення набула оцінка землі за її ринковою вартістю (market value assessment) та нормативна грошова оцінка (area-based assessment) [12, с. 35-37].

¹ “та частина населення, яка може забезпечити себе власними харчами та одягом, може вважатися дійсно незалежною та щасливою.”

² системи організаційно-правових і економічних відносин, що виникають у процесі перерозподілу земель та прав на них між суб'єктами цього ринку на основі конкурентного попиту і пропозиції.

Оцінка землі за ринковою вартістю використовується набагато частіше, ніж нормативна грошова, та застосовується у всіх країнах ОЕСР та багатьох інших, де земельний ринок досить розвинений. Вартість землі у цьому випадку визначається як “the price that would be struck between a willing buyer and a willing seller in an arm's length transaction”³ [12, с. 36].

В Україні застосовується нормативна грошова оцінка⁴ земель, яка згідно з вітчизняним законодавством є базою для визначення розміру державного мита при оформленні успадкування, дарування та міни земельних ділянок, що перебувають у власності, розміру земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, що передаються в оренду [13].

Оцінка землі за ринковою вартістю має низку переваг, однак застосовувати її у вітчизняних умовах неможливо. Це зумовлено нерозвиненістю земельного ринку України, відсутністю належної законодавчої бази, а також незавершеністю земельних реформ, що у свою чергу перешкоджає формуванню цілісної земельної політики в країні.

О. Уільямсон, відомий американський економіст, в одній із своїх робіт описав чотири рівні, що формують розвинений земельний ринок та відрізняються один від одного ступенем впливу на ринкові операції [14, с. 13-14]:

організація взаємодії із зовнішнім середовищем (embeddedness) пов'язана з культурними цінностями, які формуються у межах певної країни;

державні структури (governance structures) впливають на формування ціни на землю, відіграють певну роль у створенні «правил гри» на ринку, встановлюють обмеження на тип землекористування;

³ “ціна, що застосовується в операціях між незалежними особами, які не мають ніяких особливих особистих відносин один з одним, тобто ціна, що складається в умовах вільної ринкової конкуренції.”

⁴ одночасне визначення кадастрової вартості всіх земельних ділянок у межах адміністративно-територіальних утворень (областей, районів, міст, поселень і т.п.) по оцінним зонам на певну дату.

перерозподіл ресурсів (resourceallocation) описує фактичні операції, що здійснюються на ринку землі, взаємодію між суб'єктами ринку та визначення ціни на землю;

економіко-правове середовище (institutional environment) складається з правової бази, кадастрової системи, системи земельного оподаткування та фінансового ринку. Слабке економіко-правове середовище може перешкодити і навіть паралізувати ефективне функціонування ринку землі.

Саме вдосконалення економіко-правового середовища та узгоджене функціонування всіх чотирьох рівнів буде сприяти формуванню вітчизняного розвиненого земельного ринку та збільшенню податкових надходжень до державного бюджету.

Поряд з вивченням землі як об'єкта нерухомості та товару необхідно також мати чітке уявлення про землю як про засіб виробництва. Значення землі для різних галузей народного господарства неоднакове. Так, якщо у промисловості, житловому фонді та транспортній сфері земля використовується як просторовий базис, то у сільському господарстві вона виступає головним засобом виробництва, джерелом добробуту та прибутковості.

Як головний засіб виробництва земля має ряд особливостей, що істотно відрізняють її від інших засобів виробництва.

На відміну від інших існуючих засобів виробництва, не зв'язаних із постійністю місця, землю не можна замінити іншим засобом виробництва, оскільки жодний виробничий процес у сільському господарстві не може здійснюватися без прямого залучення землі.

Ще одна відмінність землі як засобу виробництва полягає в тому, що вона неоднорідна за якістю, тобто при рівних вкладеннях в одиницю площі кількість одержуваної продукції може значно відрізнитися.

Черговою особливістю землі є її територіальна протяжність і постійність розташування ділянок, завдяки чому виникає можливість активно застосовувати у сільському господарстві мобільні машини та збільшувати ефективність землекористування.

Характер використання землі в сільському господарстві багатоплановий: на ній

обробляється велика кількість різних видів сільськогосподарських культур: зернових, технічних, кормових, плодкових та інших.

Родючість ґрунту – найцінніша властивість землі як засобу виробництва. Адже завдяки цій ключовій особливості земля при правильному її використанні не зношується, не погіршується, а, навпаки, покращує свої властивості, тоді як інші засоби виробництва зношуються та замінюються новими у процесі праці.

На жаль, доводиться констатувати, що ефективність використання сільськогосподарських земель в Україні значно нижча, ніж у середньому у Європі. Головними причинами цього є: тривале безгосподарне ставлення до землі, помилкова стратегія максимального залучення земель до обробітку, недосконалі техніка і технологія обробітку землі та виробництва сільськогосподарської продукції, невиважена цінова політика. Усі ці чинники призводять до неефективного землекористування та деградації земель.

До того ж у вітчизняній практиці ставки податку на землі сільськогосподарського призначення дуже низькі, а це у свою чергу сприяє надмірній концентрації земель у крупних землекористувачів та не забезпечує додаткових надходжень до бюджетів.

Таким чином, використання землі як засобу виробництва пов'язане з переробною діяльністю, у процесі якої здійснюється обробка ґрунту і вирощування сільськогосподарської продукції. Така форма використання землі також носить економічний характер та впливає на ефективність системи земельного оподаткування. Для покращення ефективності землекористування доцільним є збільшення ставки земельного податку на землі сільськогосподарського призначення. У цьому випадку, з одного боку, держава матиме додаткову можливість збільшення податкових надходжень до бюджету, а з іншого – зможе надати податкові пільги для осіб, що обробляють малопродуктивні і віддалені ділянки земель, або для осіб, що розширюють площі під багаторічними насадженнями і т.д.

Розглянувши економічну сутність землі з точки зору об'єкта нерухомості, товару та засобу виробництва, доцільним є розгляд

інших концепцій, існуючих в економічній літературі.

Так, В. Книш, виходячи з пріоритетності функцій землі (екологічної, економічної і соціальної), розглядає її як сукупність трьох елементів: «поєднання особливостей використання землі як природного ресурсу (частини навколишнього природного середовища); основного засобу виробництва (використання землі для сільськогосподарського виробництва); територіального базису (використання землі для розселення й розташування об'єктів соціальної інфраструктури)» [15].

А. Третяк пропонує подвійний підхід до вивчення сутності землі: як власне територіального базису та інтегрального природного ресурсу [7, с.112].

Оскільки увага багатьох авторів зосереджена на розгляді землі як природного ресурсу, доцільним є вивчення проблеми її раціонального використання.

За сучасними оцінками, упродовж усієї історії свого існування людство зруйнувало 2 млрд. гектарів родючих ґрунтів – це перебільшує нині оброблювані поля та пасовиська, площа яких становить близько 1,5 млрд гектарів. Територій, яких не торкнулася діяльність людини, у світі залишилося не так уже й багато – лише 39% від усієї площі Землі [16, с. 331]. У табл. 2 наведена площа територій, що збереглися у природному стані в деяких країнах світу.

Таблиця 2

Площа територій, що збереглися у природному стані

Країна	Загальна площа земель, млн км ²	Площа земель, незайманих господарською діяльністю, млн км ²	Відсоток від загальної площі земель
Україна	0,579	0,05	8,6
Російська Федерація	17,098	7,5	43,9
Канада	9,984	6,4	64,1
Австралія	7,692	2,5	32,5
Бразилія	8,515	2,4	28,2
Китай	9,706	1,8	18,5

Отже, із зазначеного вище випливає, що, з одного боку, земля представляє собою природний ресурс, що характеризується простором, рельєфом, ґрунтами, рослинним і тваринним світом і оцінюється з позиції можливості виконання нею багатоцільових функцій, не завжди пов'язаних з отриманням доходу. З іншого ж боку, земля розглядається як складова і невід'ємна частина будь-якого об'єкта нерухомості і оцінюється з позиції корисності і прибутковості використання конкретної земельної ділянки.

У цілому проведений в роботі аналіз і дослідження дозволяють зробити такі висновки:

1) для повного тлумачення сутності землі як об'єкта оподаткування необхідно враховувати її особливості з точки зору можливості багатофункціонального використання;

2) аналіз сутності землі як частини нерухомого майна показав, що саме непорушність та довговічність, основні властивості землі як об'єкта нерухомості, дозволяють мати стабільні податкові надходження з будь-якої земельної ділянки;

3) з огляду на світову практику з питання оцінки землі та функціонування земельного ринку доцільним є вдосконалення вітчизняного земельного законодавства з цього приводу та завершення земельних реформ, це сприятиме формуванню цілісного уявлення про землю як товар;

4) аналіз землі як засобу виробництва показав, що вона використовується у сільському господарстві неефективно, що у свою чергу призводить до деградації земель, для запобігання цьому пропонується більш активно залучати землі до обігу, що буде сприяти формуванню цілісного земельного ринку та більш ефективному використанню землі.

Що стосується проблем формування вітчизняного земельного ринку та доцільності залучення земель сільськогосподарського призначення до обігу, то наразі вони потребують більш детального наукового дослідження, що робить їх перспективним напрямком подальших досліджень.

Література

1. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3-4. – Ст. 27.
2. Закон України «Про охорону земель» від 16.10.2012 № 5462-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 39. – Ст. 349.
3. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 № 1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст.229.
4. Лойко П.Ф. К проблеме оценки природных ресурсов и земли как составляющих национального богатства страны / П.Ф. Лойко // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. – 2002. – № 2-3. – С. 11-12.
5. Третяк А.М. Управління земельними ресурсами / А.М. Третяк, О.С. Дорош. – Вінниця: Нова книга, 2006. – 360 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
7. Лебедева О.И. Земля как экономическая категория / О.И. Лебедева // Проблемы современной экономики. – 2013. – №3(47). – С. 124-129.
8. Richard F. Dye. Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation / F. Dye Richard, W. England Richard. - Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2010. – 34 p.
9. Третяк А.М. Теоретичні основи землеустрою / А.М. Третяк. – К.: Аграрна наука, 2002. – 152 с.
10. Barnes P. With liberty and dividends for all: how to save our middle class when jobs don't pay enough / P. Barnes. – San Francisco: Berrett-Koehler Publishers, 2014. – 29 p.
11. Паньків З.П. Земельні ресурси / З.П. Паньків. – Л.: Вид. центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2008. – 272 с.
12. Bird R. Land and property taxation in 25 countries: a comparative review / R.M. Bird, E. Slack // CESifo DICE Report. – 2005. – №3. – 42 p.
13. Кабінет Міністрів України. Постанова від 23.11.2011 № 1278 Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення. – Київ, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
14. Land in Europe: prices, taxes and use patterns // EEA Technical report. – 2010. – № 4. – 29 p.
15. Книш В.І. Принцип поєднання особливостей використання землі як природного ресурсу, основного засобу виробництва і територіального базису / В.І. Книш // Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України. – 2002. – №10. – 347 с.
16. Сидоренко І.І. Аналіз підходів щодо формування ефективного економіко-екологічного землекористування / І.І. Сидоренко // Вісник Чернігівського Національного технологічного університету. – 2013. – №4(70) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.stu.cn.ua.

Надійшла до редакції 24.10.2014 р.