

14. Бюджетний кодекс України. Науково-практичний коментар : станом на 1 берез. 2011 р. / за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. – Х., 2011.

15. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 № 1245 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30.

16. Бондарь Н. Налоги как связующее звено между властью и свободой / Н. Бондарь // Сравнительное конституционное обозрение. – 2006. – № 3 (56). – С. 123-137.

17. Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011.

18. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М., 1960.

Надійшла до редакції 18.12.2012

ПАВЛЕНКО Е.Б., здобувач
(Національний університет «Юридична академія
України імені Ярослава Мудрого»)

УДК 347.73

ДО ПИТАННЯ ПРО ПРАВОВУ ПРИРОДУ ПОДАТКУ НА ЗЕМЛЮ ЯК РІЗНОВИДУ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

Розглянуто особливості справляння податку на землю в Україні. Наголошено, що податок на землю як один з типових видів прямих майнових податків має досить вагоме значення для податкової системи, доходів місцевих бюджетів, але через прогалини законодавства не використовується державою у повному обсязі.

Ключові слова: податок, система оподаткування, майнові податки, податок на землю.

Рассмотрены особенности взимания налога на землю в Украине. Отмечено, что налог на землю как один из типичных видов прямых имущественных налогов имеет достаточно большое значение для налоговой системы, доходов местных бюджетов, но из-за пробелов законодательства не используется государством в полном объеме.

Ключевые слова: налог, система налогообложения, имущественные налоги, налог на землю.

The features of the collection of land tax in Ukraine. It is noted that the land tax as Dean of typical types of direct property tax is quite essential to the tax system, revenues, but because of the gaps is not used by the state in its entirety.

Keywords: tax, taxation, property tax, land tax.

Оподаткування землі в Україні у вигляді земельного податку, який стягується як з землевласників, так і з землекористувачів, здійснюється з 1992 р. Грошову нормативну оцінку в основу оподаткування землі покладено з 1996 р., але єдиного державного кадастру так й не зведено. Сьогодні така оцінка проведена щодо всіх сільськогосподарських земель, які раніше перебували у користуванні сільськогосподарських підприємств (на основі даних їх економічної оцінки), щодо 69% загальної площі земель у межах населених пунктів та 1,6% загальної площі земель несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів [5, с. 28].

Зазначимо, що за правовою сутністю земельний податок є обов'язковим, безеквівалентним, нецільовим платежем у бюджет держави або у бюджеті органів місцевого самоврядування, який сплачується платниками (юридичними або фізичними особами, консолідованим платником) на підставі норм податкового закону, але за чинним національним законодавством у цього податкового важеля існує чітко виражений цільовий характер. Відповідно до п. 14.1.72 ст. 14 Податкового кодексу [8] земельний податок – це обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Спроби класифікації податків відомі з самого початку формування науки про оподаткування. Так, Н.І. Тургенев в 1818 р. писав: "...податки можуть бути найбільш пристойніше поділені таким чином: 1) податки з доходів від землі; 2) податки з доходів від капіталу; 3) податки із самих капіталів... Іноді поділяють податки на: 1) звичайні і незвичайні; 2) на загальні й особливі, дивлячись на те, чи сплачують їх усі або декотрі; 3) на головні і побічні, залежно від то-



го, наскільки вони важливі для держави; 4) на речовинні й особисті, тобто з речей або осіб; 5) на податки, що сплачені грошима або натурою...» [5, с. 28].

Розглядаючи питання про оподаткування майна, слід зупинитися на прикладі податку на майно, що стягується з компаній у Федеральній Республіці Німеччина: 1) нерухоме майно компаній підлягає потрійному оподаткуванню – податком на майно, земельним і промисловим податками; 2) на відміну від інших місцевих податків податок на майно не можна віднімати як витрати виробництва з прибутку, який підлягає оподаткуванню; 3) податок на майно підлягає сплаті й у тому випадку, якщо компанія закінчила звітний період із збитком. У цьому випадку він повинен бути сплачений або за рахунок кредиту, або в результаті продажу майна компаніїю.

Як один з ключових інструментів механізму державного управління щодо використання та охорони земель земельний податок є обов'язковим самостійним елементом сучасної системи оподаткування та стабільним джерелом надходжень до бюджетної системи України. Звернемо увагу на правове визначення цього податку як одного з основних прямих податків. Однією з найбільш принципових підстав диференціації, що складають податкові системи, є поділ податків на групи залежно від форм обкладання, тому, використовуючи вказаний критерій розмежування, поділимо податки на прямі (прибутково-майнові) – податки, які сплачуються в процесі отримання та акумуляції матеріальних благ, визначаються через розмір об'єкта оподаткування, включенні у ціну виробництва та сплачуються виробником або власником [1, с. 41].

Водночас у науці податкового права зустрічаються визначення земельного податку саме як плати державі за отримання можливості користування землею [3, с. 37]. Земельний податок визначається іноді і як результат угоди між земельним власником і державою, за якою перший сплачує державі плату за отримувані послуги, мир і спокій [4, с. 6].

У сучасній теорії фінансового права викладений підхід знаходить своїх послідовників. Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що за чинним законодавством земельний податок – це платіж, який стягується із земельних ділянок, які перебувають у власності або користуванні [6, с. 300]. І.Є. Криницький стверджує, що податок на землю сплачується із земельних ділянок, незалежно від господарської діяльності її власника чи користувача; будучи майновим, даний платіж сплачується з права земельної власності особи [5, с. 11]. В.В. Хошуляк пропонує вважати земельним податком встановлений законодавчим органом та забезпечений державним примусом грошовий платіж до бюджету відповідного рівня, що сплачується власниками землі – фізичними і юридичними особами на засадах обов'язковості, односторонності та індивідуальної безвідплатності з метою задоволення загальносуспільних потреб [10, с. 67]. Отже, в даному випадку йдеться про майновий характер цього платежу, з чим ми цілком згодні та зауважуємо, що земельний податок – це обов'язковий платіж власника земельної ділянки.

Зазначимо, що земельна ділянка – це частина земної поверхні з встановленими межами та визначеними законодавством України або договором правами на неї, яка характеризується певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та іншими істотними ознаками, притаманними їй.

Таким чином, земельний податок є обов'язковим, безеквівалентним платежем до відповідного місцевого бюджету, який вноситься фізичними і юридичними особами на підставі податкового закону, не має цільового призначення і при внесенні якого обов'язково має місце перехід права власності на грошові кошти від платників до держави. Такі характеристики його правової сутності відрізняють земельний податок від інших обов'язкових платежів за землю, споріднених за економічним змістом та специфікою сплати.

Вказане висловлювання можна підтримати, тим більш що останнім часом в умовах розвитку ринкових земельних відносин особливої актуальності набуває питання справедливого, прозорого та доступного оподаткування землі як нерухомості на базі її ринкової вартості. Земля, будучи нерухомістю, являє собою непереміщувану власність, унікальність якої зумовлена низкою особливостей, до яких в літературі відносять: наочність (наявність блага, очевидність рівня доходу, добробуту), постійність місця розташування, тривалість існування, обов'язковість державної реєстрації та ін. [12, с. 101].

«Реалізація принципу платності сучасного використання землі в Україні виявила ряд проблем, пов'язаних із соціально-економічним та правовим статусом землі як нерухомості та режимом її оподаткування. По-перше, йдеться про те, що основою встановлення розміру земе-



льного податку (його ставок) для усіх власників та землекористувачів є нормативна грошова оцінка землі, визначення якої здійснюється згідно з методиками» [1, с. 44]. Методики нормативної грошової оцінки земель були затверджені постановами Кабінету Міністрів України у 1995 та 1997 рр. [7] як тимчасові, але діють і дотепер. Ми згодні з висловлюванням, що «вони базуються на нормативних, тобто неринкових показниках прибутковості землі. На той час це була дійсно єдина доступна інформаційна база оцінки. Але подальше застосування такої оцінки є невиправданим з урахуванням зміни соціально-економічних умов та відповідних показників прибутковості землі. Так, недоліки методики визначення грошової оцінки, наприклад сільськогосподарських угідь, а отже і розміру справляння земельного податку, в літературі іноді справедливо пов'язують з невідповідністю в окремих районах продуктивності землі та її вартості» [2, с. 144], але таке ставлення до найбільш цікавого і найменш проблемного податкового важеля з точки зору обліку об'єкта та визначення податкової бази та платника є неприпустимою прогалиною законодавства.

Ми поділяємо висловлену пропозицію та підтримуємо підхід, закладений в Податковому кодексі України, з прийняттям якого відбувся перехід з оподаткування виключно землі до оподаткування різних типів нерухомості (поліпшених земельних ділянок). Слід підкреслити, що такий крок дійсно дозволить збільшити грошове наповнення бюджетів, але його реалізація пов'язана з необхідністю здійснення низки заходів щодо законодавчого та організаційного забезпечення системи оподаткування. Йдеться, зокрема, про вдосконалення відповідних правових приписів, присвячених регламентації земельного оподаткування. Підсумовуючи, можемо дійти певних висновків, що податок на землю як один з найтипівіших видів прямих майнових податків має досить вагоме значення для податкової системи, доходів місцевих бюджетів, але через прогалини законодавства не використовується державою у повному обсязі.

Список використаної літератури:

1. Богдан А. Справляння плати за землю в Україні / А. Богдан // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 31. – С. 41-52.
2. Гусев В. Земельний податок та оподаткування доходів громадян / В. Гусев // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 10. – С. 37-43.
3. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / Е.Н. Евстигнеев. – М., 2001. – С. 6-7.
4. Заяц В.М. Економіко-правові аспекти оцінки нерухомості з метою її оподаткування / В.М. Заяц // Земельне право України. – 2006. – № 7. – С. 28.
5. Криницький І.С. Правове регулювання оподаткування майна : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / І.С. Криницький – Х., 2001. – С. 11.
6. Кучерявенко Н.П. Налоговое право : учебник / Н.П. Кучерявенко. – Х., 2001. – С. 480.
7. Про методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення (та населених пунктів) : Постанова Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 6. – Ст. 151.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Голос України. – 2010 – № 229.
9. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов. – Ярославль, 1883. – С. 576.
10. Хошуляк В.В. Правовое регулирование земельного налога в Украине / В.В. Хошуляк. – Черновцы, 2004.
11. Чубук Л.П. Зміни у системі оподаткування нерухомості як перспективний напрям податкової політики / Л.П. Чубук // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 101.
12. Шульга Т.М. Правове регулювання бюджетних доходів, пов'язаних з природокористуванням : дис. ... канд. юрид. наук / Шульга Тетяна Михайлівна. – Х., 2008.

Надійшла до редакції 18.12.2012

