

ФІНАНСОВЕ ТА БІНКІВСЬКЕ ПРАВО

УДК 347.73

Є. Є. Головкааспірант
Класичний приватний університет**ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ
ОПОДАТКУВАННЯ ЗЕМЛІ В УКРАЇНІ**

Статтю присвячено особливостям формування та розвитку правового механізму оподаткування землі в Україні. Увагу приділено правовій природі та особливостям справляння орендної плати за земельну ділянку. На основі проведеного дослідження висловлено пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання зазначеної проблематики. Розглянуто зарубіжний досвід оподаткування землі.

Ключові слова: земля, механізм оподаткування, земельний податок, оподаткування, орендна плата, об'єкт оподаткування, категорія земель, земельна ділянка, база оподаткування, пільги.

I. Вступ

Одним із чинників, які значно впливають на економіку країни, є формування ефективних норм законодавства у сфері справляння земельного податку, що передбачає забезпечення належного правового регулювання податкових відносин у цій сфері. Потреба в цьому пов'язана з підвищенням ролі оподаткування землі у формуванні доходів бюджетів, необхідністю забезпечення в процесі оподаткування майнових інтересів громадян і юридичних осіб.

Земельний податок є історично одним із перших елементів податкової системи держави. Його запровадження тісно пов'язане зі становленням державності й виникненням і розвитком на її теренах інституту земельної власності. Місце земельного податку в податковій системі держави, вплив на виробничі, майнові, політичні процеси, що в ній відбувались, були прямо залежними від місця й ролі землі в системі суспільних відносин.

Оподаткування землі в Україні в системі прямих податків склалося в досить змістовний, самостійний інститут. У сучасних умовах відбувається відновлення комплексного нормативно-правового регулювання земельного податку, що відповідає ринковим умовам.

В Україні питання земельного податку в контексті складу й структури податкової системи розглянуто в працях учених-економістів: В. Загорського, О. Кириленко, В. Кравченка, а також у публікаціях учених-юристів: С. Кадькаленко, М. Кучерявенко, П. Пацурківського та ін.

Однак, попри високий науковий рівень наявних досліджень, у літературі недостатньо повно розкрито питання, що характеризують проблеми формування механізму оподаткування землі, а також напрями вдосконалення вітчизняної системи оподатку-

вання в контексті адаптації податкової системи до світового досвіду.

II. Постановка завдання

Метою статті є уточнення сутності формування та розвитку механізму оподаткування землі в Україні, вивчення природи справляння орендної плати за земельну ділянку, дослідження зарубіжного досвіду оподаткування землі.

III. Результати

Земельним кодексом України визначено, що використання землі в Україні є платним. Об'єктом плати за землю є земельна ділянка (ст. 206 ЗК України [1]).

Згідно із Податковим кодексом, плата за землю – це загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (пп. 14.1.147, п. 14.1, ст. 14 ПК України [2]). Земельний податок – це обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів (п. 14.1.72, ст. 14 ПК України [2]).

Правова природа земельного податку виявляється у його функціях. Цьому податковому платежу властиві фіскальна й контрольна функції. Тобто він є різновидом перерозподільних відносин у сфері приватної власності на землю. Юридичними передумовами земельного податку є: законодавче встановлення податкового обов'язку його сплати; визначення елементів його податково-правового механізму; закріплення переліку прав і обов'язків суб'єктів земельного податкових правовідносин із встановленням санкцій за порушення цих прав та невиконання обов'язків.

Земельний податок покликаний здійснювати формування джерела коштів для фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення

родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення земельного кадастру, здійснення землеустрою та моніторингу земель, проведення земельної реформи й розвитку інфраструктури населених пунктів.

Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, що перебувають у власності або користуванні чи земельні частки (паї), які перебувають у власності. Платниками податку Податковий кодекс називає власників земельних ділянок; власників земельних часток (паїв) та землекористувачів (ст. 269 ПК України [2]).

Податковим кодексом, як і Законом України "Про плату за землю", передбачено пільги щодо сплати земельного податку для фізичних (ст. 281 ПК України [2]) та юридичних осіб (ст. 282 ПК України [2]). Звільнення від сплати податку отримали парки державної та комунальної власності, дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форм власності і джерел фінансування, усі дослідні господарства науково-дослідних установ і навчальних закладів с/г профілю та професійно-технічних училищ тощо. Крім того, не сплачується податок за земельні ділянки крематоріїв та колумбаріїв (ст. 283 ПК України [2]).

Треба зазначити, що в Податковому кодексі деталізовано землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування, за які податок не сплачується.

Також деякі пільги щодо сплати земельного податку встановлено Перехідними положеннями (підрозділ 6 розділу XX). Отже, від сплати податку звільняються деякі суб'єкти космічної діяльності (їх перелік наведено у постанові "Про затвердження переліку суб'єктів космічної діяльності, які звільняються від сплати земельного податку" [3]) – протягом дії ратифікованих Верховною Радою України міжнародних договорів України з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки, але не пізніше 01.01.2015 р., суб'єкти літакобудування (що відповідають нормам законодавства (ст. 2 ЗУ "Про розвиток літакобудівної промисловості" [4]), суднобудівної промисловості (на сьогодні існує перелік, затверджений постановою [5]) та кінематографії (виробники національних фільмів) – до 01.01.2016 р.

При користуванні пільгами слід бути уважними, адже в законі (п. 284.3, ст. 284 ПК України [2]) зазначено, що при здачі платниками податку, що мають право на пільги, в оренду земельних ділянок, окремих будівель, споруд або їх частин, сплата податку проводиться на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території (тобто, без застосування пільг). Однак ця норма не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) у

користування (оренду) іншим бюджетним установам.

Крім того, юридичні особи, до складу земельних ділянок яких входять земельні ділянки фізичних осіб (що знаходяться у їх власності або постійному користуванні), мають право на пільгу у вигляді зменшення податкових зобов'язань із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам (перелік фізичних осіб, що мають право на пільгу, наведено у п. 281.1, ст. 281 ПК України). Але це буде можливим лише для тих земельних ділянок, що відведені для безоплатного паркування (зберігання) легкових автомобілів осіб з ураженням опорно-рухового апарату, членів їх сімей, законних представників тощо (п. 286.7, ст. 286 ПК України [2]).

Слід зазначити, що базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням відповідного коефіцієнта індексації (за умови, що таку оцінку проведено), або площа земельних ділянок, якщо нормативну грошову оцінку не проведено. Ставки земельного податку визначаються ст. 272–280 ПК України диференційовано щодо різних категорій земель. Зокрема, встановлено окремі ставки для оподаткування земель у межах населених пунктів (ст. 275, 276 ПК України [2]).

Поширеною формою використання земельних ділянок державної та комунальної власності для здійснення господарської діяльності є їх оренда. Це стосується як сільської, так і міської місцевості. У сільському господарстві України орендні відносини є домінуючими. Так, у Запорізькій області станом на 01.01.2014 р. налічується 2504 договорів оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності, з яких 1384 (55,7%) укладено на термін більше 10 років, 806 (32%) – на термін 8–10 років, 303 (12%) – на 4–7 років, 11 (0,3%) – на 1–3 роки [8].

Згідно з положеннями ст. 1 ЗУ "Про оренду землі", оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності.

Найважливішою економічною складовою орендних відносин та однією з істотних умов договору оренди землі між орендодавцем та орендарем є орендна плата із зазначенням розміру, індексації, форм платежу, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату. Орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (ст. 21 ЗУ "Про оренду землі" [9]).

Отже, підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди, у якому зазначається її розмір (п. 1, ст. 288 ПК України [2]). Строки внесення орендної плати за земельні ділянки держав-

ної та комунальної власності встановлюються відповідно до Земельного кодексу України.

Договір оренди землі підлягає державній реєстрації згідно із законом (ст. 125, 126 ЗК України [1]), після чого він набуває законної сили. Державну реєстрацію договорів оренди землі за місцем розташування земельної ділянки проводить Державний комітет України із земельних ресурсів, який здійснює свої повноваження безпосередньо і через утворені в установленому порядку територіальні органи в областях, м. Києві, районах, містах, а також через міськрайонні, міжміські, міжрайонні територіальні органи, згідно з п. 4 Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку ведення Державного земельного кадастру” від 17.10.2012 р. № 1051.

Законодавством передбачено порядок зміни орендної плати, відповідно до якого, за згодою сторін орендна плата переглядається за земельні ділянки, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб (ст. 23 ЗУ “Про оренду землі” [9]). Згідно з п. 13 Постанови КМУ “Про затвердження Типового договору оренди землі” від 03.03.2004 р. № 220, розмір орендної плати за землю переглядається у разі зміни умов господарювання, передбачених договором, зміни розмірів земельного податку, підвищення цін і тарифів, зміни коефіцієнтів індексації, визначених законодавством, погіршення стану орендованої земельної ділянки не з вини орендаря, що підтверджено документами, в інших випадках, передбачених законом.

У разі набуття права оренди земельної ділянки державної та комунальної власності на конкурентних (тендерних) засадах підставою для укладення договору оренди є результати аукціону. У разі визначення орендаря на конкурентних засадах може бути встановлений більший розмір орендної плати, ніж 12% (пп. 288.5.3, п. 288.5, ст. 288 ПК України [2]).

Разом з тим, непоодинокі випадки, коли договір оренди землі був укладений до набрання чинності ПК України. При цьому розмір орендної плати у таких договорах визначений у фіксованій сумі, а умови, які передбачають автоматичну зміну орендної плати у разі збільшення розміру земельного податку, відсутні. Якщо розмір орендної плати у таких договорах є меншим, ніж це встановлено ст. 288 ПК України, до таких договорів повинні бути внесені зміни в частині встановлення розміру орендної плати згідно з вимогами п. 288.5 ст. 288 ПК України.

Орендна плата за землю зараховується до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України для плати за землю. Згідно з положеннями ч. 3 ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджети місцевого самоврядування – це бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів

у містах). Таким чином, орендна плата за використання земельних ділянок, які перебувають у державній та комунальній власності, зараховуються до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України для плати за землю, і мають правовий режим обов'язкового платежу.

Розглянувши особливості правового регулювання орендної плати за землю, яка перебуває в державній або комунальній власності, можна зробити такі зауваження.

Приватно-правова природа орендної плати за землю полягає в тому, що вона є платежем за договором оренди земельної ділянки і вноситься орендарем як компенсація за її використання, на користь чого свідчать зазначені положення п. 1 ст. 21 ЗУ “Про оренду землі”, згідно з якими єдиною підставою виникнення земельних орендних правовідносин, а отже, обов'язку орендаря ділянки вносити плату є саме договір оренди, у якому й зазначають конкретний розмір плати. Договір у цьому разі розуміється саме як двосторонній правочин, що підтверджують також положення ст. 792 ЦК України, яка бланкетно врегульовує відносини оренди землі, відсилаючи до конкретного регулювання – насамперед на рівні закону про оренду. Плата навряд чи є податковим платежем, адже закон про оренду, який містить положення щодо умов і порядку внесення плати, не можна вважати актом законодавства з питань оподаткування. А виключно такими актами, згідно з положеннями ч. 1 ст. 2 ЗУ “Про оренду землі”, можуть бути визначені порядок та умови сплати податків (зборів, обов'язкових платежів).

Другим аргументом на користь приватно-правової природи плати є юридична підстава її внесення. Стаття 13 ЗУ “Про плату за землю” визначає, що підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку, яка перебуває в державній або комунальній власності, є договір оренди такої земельної ділянки. Більше того, розмір плати де-юре також визначається договором оренди, внаслідок погодження волі його сторін, у передбачених законодавством межах. Це дає змогу стверджувати, що єдиною підставою внесення плати є саме договір оренди землі. Узагальнюючи сказане, можна провести паралель із відносинами оренди державного й комунального майна, які також ґрунтуються на відповідних договорах і передбачають умови внесення орендної плати.

Оскільки підставою внесення плати є договір, а плата за своєю суттю є платежем за таким договором, відносини, у межах яких вона вноситься, також мають бути договірними, приватно-правовими.

Так, оподаткування землі в складі податків на майно застосовується у Японії, Норвегії, Кубі, США, Великобританії та інших країнах. При цьому базою оподаткування є

фактична вартість капітальних активів (Норвегія); нерухомість, земля, цінні папери, відсотки за банківськими депозитами (Японія); будинки, яхти, землі сільськогосподарського призначення та землі, що не обробляються (Куба), ринкова вартість будівлі разом із земельною ділянкою (США).

Ставки зазначеного податку є невисокими й у середньому становлять від 0–1,5% (за виключенням США – 6,75% від 1/3 ринкової вартості).

Утім, якщо ж житловий будинок на ділянці почати використовувати за комерційним призначенням (наприклад, як готель), то єдність об'єкта нерухомості зберігається, а об'єктом оподаткування стає умовна одиниця землі, орієнтована на величину національної ренти. Слід зазначити, що умовна одиниця землі характерна тільки для Сполученого Королівства, оскільки у Центральній Європі такого поняття немає.

Оподаткування землі в складі податку на нерухомість здійснюється в Угорщині, Канаді, Австралії, Китаї. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, ставка податку є невисокою і в більшості країн становить менше ніж 1%. Відносно високими є ставки в Пакистані (до 26%), Сінгапурі (12%). За загальною схемою граничні ставки при оподаткуванні землі визначаються на центральному рівні й при цьому коригуються місцевими органами влади. Поєднання двох рівнів влади при вирішенні земельного оподаткування дає змогу об'єктивно визначити всі необхідні показники й урахувати місцеві особливості [11].

Основною метою оподаткування землі є поповнення місцевих бюджетів, тому земельний податок у більшості країн є місцевим і становить основну частину податкових надходжень у місцеві бюджети. Так, частка зазначеного податку у структурі місцевих податків становить: у Канаді – 84%, Австралії – 100%, Новій Зеландії – 91%, Нідерландах – 62%, Німеччині – 78%, Франції – 75% [12, с. 190].

Земельним податком у Німеччині обкладаються земельні ділянки підприємств, сільськогосподарські угіддя, лісове господарство. Ставка оподаткування має дві складові: основна, яка встановлюється централізовано (балансова вартість), та додаткова, яку встановлює місцева громада. Загальна ставка податку коливається у межах 0,6–3,1% від бази оподаткування, яка визначається з урахуванням нормативної, потенційної та фактичної доходності суб'єктів господарювання [13, с. 238].

Розглянувши міжнародну практику оподаткування нерухомості, зокрема землі, можна зазначити, що існує різний підхід до надання пільг. В одних країнах пільги надаються об'єктам нерухомості, а не платникам податків, в інших – поєднання методів. Пільги можуть бути безстроковими або тимчасовими, а деколи надаються за специфічними особливостями будівель.

IV. Висновки

Таким чином, правовий механізм земельного податку досить складний, а об'єкт оподаткування за своїми якісними показниками диференціюється на види та характеризується значним ступенем деталізації. База земельного податку визначається на основі грошової оцінки (нормативної або договірної) об'єкта оподаткування – земельної ділянки певної площі. Масштабом оподаткування виступають площа ділянки та її вартість відповідно до грошової оцінки, одиницею оподаткування – 1 га та 1 м². Так, об'єктом оподаткування є визначена в натурі (на місцевості) земельна ділянка. Цей об'єкт деталізується за видами відповідно до категорії, до якої належить конкретна земельна ділянка.

Публічно-правова природа орендної плати полягає в тому, що вона належить до системи загальнодержавних податкових платежів.

Фактично, орендна плата за земельну ділянку – це єдиний в Україні податок, розмір якого з одиниці земельної площі визначено не положеннями Податкового Кодексу України чи інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування, а зазначено в договорах оренди відповідних земельних ділянок.

Така ситуація потребує подальших змін, тому що договірний характер встановлення суперечить сутності податку.

Що ж до практики організації земельного оподаткування в зарубіжних країнах, то вона різноманітна й регулюється у форматі таких моделей оподаткування: земельний податок справляється окремо, визначається як складова податку на нерухомість або навіть як складова декількох податків. Якщо визначити в кількісному співвідношенні, то безумовно у більшості країн оподаткування землі розглядається у межах податку на нерухомість.

Список використаної літератури

1. Земельний кодекс України // Офіційний вісник України. – 2001. – № 46. – Ст. 2038.
2. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
3. Про затвердження переліку суб'єктів космічної діяльності, які звільняються від сплати земельного податку за земельні ділянки виробничого призначення до 1 січня 2015 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1248 // Урядовий кур'єр. – 2011. – 18 січня. – № 8.
4. Про розвиток літакобудівної промисловості: Закон України від 12.07.2001 р. № 2660-III (із змінами, внесеними згідно із Податковим Кодексом) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
5. Про затвердження переліку суднобудівних підприємств, для яких запроваджуються заходи державної підтримки суднобудівної промисловості: Постанова Ка-

- бінету Міністрів України від 21.12.2005 р. № 1256 (із змінами, внесеними згідно з Постановами КМУ від 05.09.2007 р. № 1102, від 10.06.2009 р. № 574) // Офіційний вісник України. – 2005. – № 52. – С. 379.
6. Про Збройні Сили України : Закон України від 06.12.1991 р. № 1934-XII (в редакції Закону від 03.06.2008 р. № 309-VI) // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 27–28. – Ст. 253.
 7. Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів : Закон України від 23.09.1997 р. № 540/97-ВР // Голос України. – 1997. – 14 листопада.
 8. Макленнон Б. Н. Оподаткування нерухомості: принципи та практичне використання [Електронний ресурс] / Б. Н. Макленнон, Р. Е. Бонз. – Режим доступу: <http://www.geomatica.kiev.ua/training/PlanValTax/chapter200.html>.
 9. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV (із змінами, внесеними згідно з законом від 02.12.2010 р. № 2756-VI) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 23. – Ст. 160.
 10. Про затвердження Порядку ведення Державного земельного кадастру : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.10.2012 р. № 1051 // Урядовий кур'єр. – 2012. – № 218.
 11. Світовий досвід оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/modern-dps-ukraini/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/>.
 12. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін. ; за ред. І. О. Лютого. – Київ : ЦУЛ, 2009. – 456 с.
 13. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн : довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – Київ : Леся, 2004. – 480 с.

Стаття надійшла до редакції 30.10.2014.

Головко Е. Е. Особенности формирования и развития правового механизма налогообложения земли в Украине

Статья посвящена особенностям формирования и развития правового механизма налогообложения земли в Украине. Особое внимание уделено правовой природе и особенностям взимания арендной платы за земельный участок. На основе проведенного исследования выказаны предложения совершенствования правового регулирования по указанной проблематике. Рассмотрен зарубежный опыт налогообложения земли.

Ключевые слова: земля, механизм налогообложения, земельный налог, налогообложение, арендная плата, объект налогообложения, категория земель, земельный участок, база налогообложения, льготы.

Holovko Y. Features of Formation and Development of the Legal Framework of Land Taxation in Ukraine

The article is devoted to features of formation and development of the legal framework of land taxation in Ukraine. The particular attention is paid to the legal nature and characteristics of rent for the land. The suggestions for improving the legal regulation of this issue were given on the basis of the research. The foreign experience of land taxation was considered.

Land tax is one of the first elements of the tax system. Its implementation is closely linked with the development of the state. The legal mechanism of the land tax is complicated and the subject of taxation is according to its quality indicators that differentiated by type and characterized by a significant level of detail.

In fact, the rent for the land is the only tax in Ukraine that is not specified by provisions of the Tax Code of Ukraine and other legal acts in the field of taxation, but is specified in the lease of suitable land.

This situation requires further changes because of a contractual nature setting contrary to the nature of the tax.

Land tax is designed to forming the source of funds to finance the rational use and protection of land, improving soil fertility, reimbursement landowners and land-related entities in the lands of inferior quality, cadastre, land management and land monitoring, conducting land reform and infrastructure development of human settlements.

As for the practice of land tax in foreign countries, it is diverse and it is regulated in the following format taxation models: land tax is levied separately, the land tax is defined as a part of the property tax or even as part of several taxes. If we define it in quantitative terms, then certainly in most of the land tax is considered as part of the property tax.

The main purpose of land taxation is replenishment of local budgets. The land tax in most countries is local and is the bulk of tax revenues to local budgets.

Key words: land, mechanism of taxation, land tax, taxation, rent, the object of taxation, land category, land parcel, tax base, benefits.