

ЗЕМЕЛЬНИЙ ПОДАТОК ЯК ДЖЕРЕЛО БЮДЖЕТНИХ ДОХОДІВ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

■ Розглянуто проблемні питання земельного оподаткування з позиції наповнення бюджету коштами, що надходять від сплати земельного податку.

Ключові слова: земельний податок, право приватної власності, грошова оцінка землі, земельна частка (паї).

Проведення земельної та податкової реформ в Україні обумовило суттєві перетворення у сфері відповідних відносин та необхідність нових підходів до вирішення ряду проблем в оподаткуванні землі. Сьогодні аналіз чинного законодавства, яке регулює земельне оподаткування, є доцільним і актуальним як у практичному, так і в теоретичному аспектах. Особливо це важливо з позиції наповнення бюджетної системи країни коштами, що надходять від сплати земельного податку.

Відомо, що доцільність справляння податків (у тому числі земельного), а також інших обов'язкових платежів визначається необхідністю виконання ними своїх функцій: фіскальної (залучення коштів до бюджету), стимулюючої (підтримка і стимулювання виробничої діяльності суб'єктів господарювання), соціальної (створення суспільством належних умов для приватного використання, наприклад, земельної ділянки). Варто зазначити, що фіскальна функція в сучасних економічних умовах полягає в тому, що держава повинна одержувати достатньо податків, і головне — надійних. Податкові надходження мають бути постійними, стабільними, рівномірно розподілятися в регіональному розрізі. Стимулююча функція податків забезпечує реальність податків для тих, хто їх сплачує, і регулювання державою. Викладене повною мірою стосується і земельного податку, який, будучи найголовнішим важелем економічного регулювання земельних відносин, виступає важливою складовою системи оподаткування та системи бюджетних доходів відповідно.

Земельний податок часто асоціюється з платою за користування землями, що перебувають у державній чи комунальній власності. Якщо їх зіставити, то можна дійти таких висновків. У правовідносинах зі сплати земельного податку держава виступає верховним суб'єктом публічної влади. Держава саме як такий суб'єкт — носій верховної політичної влади має право встановлювати загальнообов'язкові для всіх приписи, у тому числі й фінансово-правового характеру. Крім того, вона примусово забезпечує виконання обов'язків усіма суб'єктами. Правове регулювання земельного податку як виключного атрибуту держави базується на владному примусі і відзначається одноосібним характером.

У правовідносинах же сплати грошових сум за користування державними і комунальними землями держава виступає як власник нерухомості (землі), який отримує певне відшкодування за використання цього об'єкта. Сплата грошових коштів за користування земельними ділянками, що характеризується договірними засадами, має здійснюватися на основі цивільного і земельного законодавства.

Таким чином, земельний податок є обов'язковим, безеквівалентним платежем до відповідного бюджету, який вноситься фізичними і юридичними

Тетяна ШУЛЬГА,
асистент кафедри
фінансового права
Національної юридичної
академії України
імені Ярослава Мудрого,
м. Харків

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. Чинне нормативно-правове регулювання земельного податку повинно бути побудованим на основі розуміння його сутності і правової природи та повною мірою її відобразити.

Визнання чинним Цивільним кодексом України (ст. 181) земельних ділянок нерухомістю та віднесення їх законом до нерухомих речей, а також легалізація Земельним кодексом України права приватної власності на цей об'єкт спонукають до пошуку додаткових джерел бюджетних надходжень, пов'язаних із землею. Серед таких джерел нерухомість є унікальним об'єктом, здатним забезпечити стабільний і прогнозований дохід.

Останнім часом в умовах розвитку ринкових земельних відносин особливої актуальності набуває питання щодо 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 у літературі відносять наочність (наявність блага, очевидність рівня доходу, добробуту), постійність місця розташування, тривалість існування, обов'язковість державної реєстрації та ін. [11].

Слід зазначити, що оподаткування землі в Україні у вигляді земельного податку, який стягується із землевласників та землекористувачів, здійснюється з 1992 року. З 1996 року в основу оподаткування землі було покладено грошову нормативну оцінку. На сьогодні таку оцінку проведено щодо всіх сільськогосподарських земель, які раніше перебували в 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 [2].

Реформування земельних відносин та прийняття Земельного кодексу України від 25.10.2001 р. [3] обумовило необхідність вирішення ряду питань у сфері земельного оподаткування, зокрема, щодо об'єктів зе-

мельного податку. Так, згідно зі ст. 206 зазначеного Кодексу використання землі в Україні є платним. Об'єктом плати за землю виступає земельна ділянка. Плата за землю справляється відповідно до закону. Спеціальним законом, дія якого відсилає ст. 206 Земельного кодексу, є Закон України «Про плату за землю». Стаття 5 цього Закону об'єктом плати за землю визнає земельну ділянку і земельну частку (пай), що перебувають у власності або користуванні, зокрема, на умовах оренди. Суб'єктом плати виступає власник земельної ділянки, земельної частки (паю), у тому числі орендар.

Порівняльний аналіз відповідних положень Земельного кодексу України та Закону України «Про плату за землю» свідчить про їх суттєву невідповідність. Більше того, вони суперечать один одному. Так, Земельний кодекс об'єктом плати за землю визначає земельну ділянку, а Закон України «Про плату за землю» поряд із цим об'єктом виділяє ще й земельну частку (пай). Слід зазначити, що Земельний кодекс України (ст. 2) серед об'єктів земельних відносин розрізняє землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї). Але в ст. 206 цього ж Кодексу земельні частки (паї) як об'єкти плати за землю не розглядаються. Хоча необхідно зауважити, що згадане в ст. 2 поняття «земельні частки (паї)» означає оцінену в грошовому вираженні та визначену в умовних кадастрових гектарах частину переданих у колективну власність сільськогосподарських угідь недержавного сільськогосподарського підприємства, яка визначає рівновелику частку участі члена підприємства в земельному пайовому фонді господарства і може бути в установленому чинним законодавством витребувана в натурі (на місцевості) у самостійну земельну ділянку [8]. Іншими словами, земельна частка (пай) — це, по-перше, розрахована в умовних одиницях (кадастрових гектарах) земельна площа, яка припадає на одного члена колективного сільськогосподарського підприємства, по-друге, не визначена на місцевості, по-третє, існує в документальному вираженні до тих пір, поки в установленому законом порядку не буде проведено виділення в натурі відповідної земельної ділянки [4].

Отже, на підставі викладеного об'єктом земельного оподаткування має виступати не земельна частка (пай), а саме право на земельну частку (пай). Відповідні зміни повинні бути

внесені до ст. 5 Закону України «Про плату за землю», яка присвячена регламентації елементів механізму земельного податку — його об'єкта та суб'єкта.

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 земельного податку (його ставок) для усіх власників та землекористувачів визнається за законом нормативна грошова оцінка землі, визначення якої здійснюється згідно з методиками. Методики нормативної грошової оцінки земель були затверджені постановами Кабінету Міністрів України у 1995 та 1997 роках [9; 10] як тимчасові. 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 уявляється невиправданим з урахуванням зміни соціально-економічних умов та відповідних показників прибутковості землі.

Так, по-перше, 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. Це призводить до того, що податкове навантаження фактично виявляється вищим там, де земля є менш продуктивною, і навпаки. З огляду на викладене, на думку спеціалістів, необхідно змінити підходи до встановлення ставок земельного податку, наприклад, використовувати під час розрахунку дані експертної оцінки земель. Вона більш реально відображає ціну земельних ділянок та дозволяє визначити їх ринкову вартість з урахуванням доходу, який одержується в конкретний період [6]. Такий підхід заслуговує на увагу, оскільки він створює основу, яка дозволить об'єктивно підійти до оподаткування сільськогосподарських угідь.

Слід також мати на увазі й те, що вітчизняна система врахування інфляційних процесів в оцінці землі базується, як відомо, на коефіцієнтах індексації. Останні ж пов'язані не з показниками ринку нерухомості, а із загальним індексом інфляції. Тим часом показники ринку нерухомості є більш мобільними в порівнянні з останнім. Зростання ставки земельного податку на середньоріч-

ний індекс інфляції послаблює його стимуляційну функцію, оскільки дохідність господарюючих суб'єктів не підвищується, а вони водночас вимушені сплачувати більший за розміром земельний податок.

По-друге, система надання пільг щодо сплати земельного податку потребує суттєвого вдосконалення. Узагалі проблема податкових пільг, сутність яких складає звільнення платника податку від нарахування і сплати або сплата податку в меншому розмірі за наявності підстав, передбачених чинним законодавством, залишається дискусійною. Вона була предметом спеціального дослідження на дисертаційному рівні [5], висвітлювалась у монографічній літературі [7] та у статтях [1]. Аналіз ст. 12 Закону України «Про плату за землю» свідчить, що надання пільг при сплаті земельного податку базується переважно на суб'єктному принципі, а об'єктний не береться до уваги (тобто не враховуються властивості об'єкта нерухомості). За такої ситуації фактично ігнорується фактор вартості землі і мають місце випадки, коли це призводить до пільгового оподаткування найбільш привабливих у ринковому відношенні об'єктів нерухомості. Нерідко земельні ділянки формально відносяться до малопробудованих земель, що безпосередньо впливає на результати їх оцінки як об'єкта оподаткування та врешті-решт спричиняє невиправдано значні втрати надходжень до бюджетів. Отже, задекларовані як механізм соціального захисту пільги щодо земельного оподаткування призводять до антисоціальних фактів збагачення окремих землевласників за рахунок нереалізованого потенціалу бюджетних надходжень.

По-третє, протиріччя між метою земельного оподаткування, передбаченою Законом України «Про плату за землю», та практикою використання бюджетних надходжень від земельного податку негативно впливає на розвиток адміністративно-територіальних одиниць та на перспективи зростання вартості землі як бази оподаткування [2].

Викладене дозволяє стверджувати, що оподаткування землі в Україні до цих пір не стало системою, яка логічно пов'язувала б встановлення бази оподаткування з ефективним бюджетуванням (установлення ставок оподаткування, розрахунку очікуваних надходжень та їх використання), а також адмініструванням, тобто забезпеченням сплачуваності

платежів за землю. Головним негативним наслідком такої ситуації виступає нестійкість та нестабільність матеріально-фінансової бази місцевого самоврядування.

Вирішення в сучасних умовах наведеної проблеми зазвичай пов'язують із внесенням змін до системи оподаткування землі як нерухомості з урахуванням того, що податок на нерухомість має виконувати ряд функцій: формування дохідної частини перш за все місцевих бюджетів, оподаткування частини доходів, що не є базою податків на доходи; стимулювання найефективнішого розпорядження нерухомістю та ін.

Зміни в системі оподаткування нерухомості в Україні іноді вбачають у запровадженні податку на нерухомість, збільшенні рентних доходів держави та здійсненні їх ефективного перерозподілу, підвищенні й диференціації земельного податку на рівні як місцевих органів влади, так і на загальнодержавному рівні [1]. Позитивну роль оподаткування землі як нерухомості здебільшого пов'язують з еволюцією ринкової системи, оскільки формування та розвиток вітчизняного ринку нерухомості вимагають не тільки оптимізації платежів за нерухомість, а й їх узгодженості з механізмами реалізації права приватної власності на цей об'єкт.

У літературі достатньо переконливо обґрунтовується висновок, що однією зі складових ринкового обігу прав власності на земельні ділянки в сучасних умовах має виступати система платежів, які оподатковують різні аспекти цього обігу. Йдеться, зокрема, про податок на використання земельної власності, який повинен сплачувати приватний власник земельної ділянки. Саме цей податок і має спонукати власника земельної ділянки до ефективного, самостійного використання за цільовим призначенням або пошуку ефективного орендаря. Надходження від цього податку складатимуть левову частку всіх платежів за нерухомість і вони мають спрямовуватися до місцевих бюджетів. Крім зазначеного вище, пропонується введення податку на трансакції щодо земельних ділянок, податку на спадкування земельної ділянки та податку на результати господарювання сільськогосподарських підприємств на земельній ділянці [2].

Поділяючи висловлену пропозицію щодо переходу вітчизняного оподаткування виключно землі, яке сьогодні здійснюється згідно із Законом України «Про плату за землю», до оподаткування різних типів нерухомості (поліпшених земельних ділянок), слід підкреслити, що такий крок дійсно дозволить суттєво збільшити грошове наповнення бюджетів. Але реалізація цього переходу 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. Одним з найбільш оптимальних шляхів реалізації висловленої пропозиції могло б стати внесення відповідних положень до проекту Податкового кодексу України, який знаходиться на розгляді у Верховній Раді України.

Так, на законодавчому рівні суб'єктами сплати податку та платежів на об'єкти земельної власності (поліпшені земельні ділянки) повинні визнаватися виключно власники нерухомості. Надання пільг повинно ґрунтуватися на об'єктному (на об'єкт нерухомості), а не суб'єктному (платникам податків) принципі. Пільги мають надаватися виключно на ті об'єкти, які використовуються та задовольняють суспільні, державні та культурні потреби, а також на об'єкти, що перебувають, наприклад, у комунальній власності. Об'єктами оподаткування повинні бути визначені поліпшені земельні ділянки, а як база оподаткування має бути прийнята ринкова вартість поліпшених земельних ділянок.

Перехід до оподаткування різних типів нерухомості (поліпшених земельних ділянок), зокрема, обрання як бази оподаткування ринкової вартості землі замість її грошової оцінки, як слушно підкреслюється в літературі [2], насамкінець дозволить не тільки збільшити бюджетні доходи та зміцнити матеріально-фінансову основу місцевого самоврядування, а й забезпечить, по-перше, справедливий розподіл податкового навантаження, по-друге, позитивне сприйняття суспільством самого інституту оподаткування нерухомості.

Список використаних джерел

1. Гопцій Р. Земельний податок: нараховуємо та сплачуємо / Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. — 2001. — № 6. — С. 7–8.
2. Заяц В. М. Економіко-правові аспекти оцінки нерухомості з метою її оподаткування / В. М. Заяц // Земельне право України. — 2006. — № 7. — С. 28–33.
3. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2002. — № 3–4. — Ст. 27.
4. Ільків Н. В. Плата за земельні ділянки: правове регулювання і практика / Н. В. Ільків // Життя і право. — 2004. — № 1. — С. 44.
5. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Кобильнік Дмитро Анатолійович. — Х., 2002. — 176 с.
6. Ковалишин О. Удосконалення оподаткування земель сільськогосподарського призначення / О. Ковалишин, О. Микула, Р. Андрушків // Вісник ЛДАУ. Економіка АПК. — 2004. — № 11 (2). — С. 433.
7. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас; Право. — Т. 3: Учение о налоге. — 2005. — С. 262–374.
8. Носік В. Щодо правової природи земельної частки (паю) / В. Носік, Т. Коваленко // Право України. — 2000. — № 3. — С. 48–53.
9. Про методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення (та населених пунктів): Постанова Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 р. // Зібрання постанов Уряду України. — 1995. — № 6. — Ст. 151.
10. Про методику грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів): Постанова Кабінету Міністрів України від 30.05.1997 р. // Офіційний вісник України. — 1997. — № 23. — Ст. 492.
11. Чубук Л. П. Зміни у системі оподаткування нерухомості як перспективний напрям податкової політики / Л. П. Чубук // Фінанси України. — 2004. — № 3. — С. 101. ♣