

БЮДЖЕТНІ ДОХОДИ, ЩО ОБУМОВЛЕНІ КОНСТИТУЦІЙНИМ ПРАВОМ ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЛЮ

Обов'язковою складовою бюджетних доходів, пов'язаних із спеціальним використанням важливого природного ресурсу – землі, виступають земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності. Саме землі займає домінуюче місце серед природних ресурсів у складі єдиної екологічної системи.

Основним Законом України (ст.13) проголошено, що земля є об'єктом права власності Українського народу. Від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією. Також підкреслюється, що кожний громадянин має право користуватися природними об'єктами права власності народу відповідно до закону.

Однак слід пам'ятати, що власність зобов'язує, тобто право власності або користування землею кореспондує обов'язку здійснювати відповідну плату. Держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом. Згідно ст. 14 Конституції України право власності на землю гарантується. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою виключно відповідно до закону.

Правовою основою плати за землю та формування відповідних бюджетних доходів виступають положення Конституції України (ст. 92), які деталізуються в розділі XIII Податкового кодексу України [1], де плата за землю визначається як загальнодержавний податок, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. В сучасних умовах, плата за землю – одна з головних статей бюджетних доходів.

Дослідженню правового механізму земельного податку, який має забезпечувати не тільки стабільне надходження грошових коштів до бюджету, а й гарантії прав його платників, приділялась і приділяється значна увага. Проблеми правового регулювання цього податку знаходились і досі перебувають у полі зору дослідників – представників фінансово-правової науки.

Слід зазначити, обов'язок, який стосується сплати земельного податку, має односторонній характер. Відомо, що у податкових правовідносинах, податкові зобов'язання стосується лише однієї особи – платника. У держави ж, як учасника даних правовідносин, не виникає ніяких зустрічних обов'язків. Саме з урахуванням викладених положень у теорії фінансового права ознаку безвідплатності податку прийнято вважати однією із визначальних [2, с. 99; 3, с. 28-31].

Якщо приймати до уваги безвідплатний характер податку, то можна дійти висновку, що платник не може претендувати на конкретну користь від держави. Але такий висновок помилковий. В даному випадку йдеться фактично про задоволення публічних інтересів, в тому числі і самого платника земельного податку. Конкретний платник податку, формуючи бюджетні доходи, не отримує і не може розраховувати на отримання якоїсь винагороди за сплачений ним податковий платіж. У зв'язку з викладеним слід погодитись із обгрунтованою думкою П. С. Пацурківського, який вважає, що результат стягнення з платника – фізичної чи юридичної особи відповідного платежу, прямо чи опосередковано йде йому на користь як члену всього суспільства [4, с. 126].

Як підкреслює О. А. Ялбулганов, обов'язок сплати земельного податку зумовлений сукупністю юридичних фактів, зокрема, встановленням права власності на конкретну земельну ділянку [5, с. 51 - 52].

В. В. Хошуляк, який провів спеціальне дисертаційне дослідження правового регулювання земельного податку в Україні, приходять до висновку, що вищезазначене тлумачення земельного податку найбільш повно відповідає його правовій сутності. На його думку, вже сама назва відображає зміст даного платежу. Законодавець, встановлюючи земельний податок, передбачає отримання коштів від використання земельних ділянок. Але земельна ділянка як природний об'єкт і об'єкт господарювання, виділений на місцевості, безпосередньо не оподатковується і не може оподатковуватись без оформленого правового відношення щодо неї особи, яка використовує ділянку.

Згідно з чинним законодавством, таким правовим відношенням конкретної особи до визначеної в натурі (на місцевості) земельної ділянки є право власності, яке посвідчується відповідним документом (державним актом). Автор обгрунтовано 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 [6, с. 67]. Отже в даному випадку йдеться про майновий характер цього платежу як самостійної форми бюджетних доходів.

Поділяючи в цілому пропозицію, висловлену В. В. Хошуляком щодо визначення земельного податку, слід звернути увагу на наступні моменти. Чинне законодавство України, закріплюючи багатосуб'єктність права власності на землю, задекларувало три форми власності на землю: державну, комунальну і приватну. Якщо виходити з того, що запропонована автором дефініція земельного податку стосується лише земель, які перебувають у приватній власності фізичних та юридичних осіб, то наведена пропозиція уявляється обгрунтованою. Дійсно, запропонований підхід підкреслює одноосібне право держави на законодавчому рівні встановлювати земельний податок. З визначення випливає також, що платником земельного податку виступає приватний власник земельної ділянки. Сплата цього податку – це правовий обов'язок платника, безпосередньо пов'язаний з правом приватної власності на землю. У процесі сплати земельного податку реалізується соціальна функція приватної земельної власності, яка має забезпечувати публічні інтереси суспільства. В даному випадку йдеться про бюджетні надходження від земельного податку, які в подальшому будуть використані для реалізації державою її функцій.

Але окрім земель приватної власності, суб'єктами якої є фізичні та юридичні особи, згідно із законом існують законодавчо закріплені державна та комунальна власність на землю, які розглядаються як різновиди публічної власності. Суб'єктами права власності на ці землі ст. 80 Земельного кодексу України визнає: а) територіальні громади, які реалізують це право безпосередньо або через органи місцевого самоврядування, – на землі комунальної власності; б) державу, яка реалізує це право через відповідні органи державної влади, – на землі державної власності.

Знаходження земель у власності територіальних громад обумовлює необхідність вирішення питання щодо можливості їх оподаткування. Якщо приймати до уваги законодавчий припис щодо рівності приватної та комунальної форм власності на землю, то, на перший погляд, оподаткування земель комунальної власності має здійснюватися на загальних засадах. Разом з тим такий висновок був би поспішним і невірним. По-перше, комунальна власність на землю забезпечує не приватні, а публічні інтереси, зокрема, всіх жителів села, селища чи міста. По-друге, слід враховувати приналежність земель комунальної власності територіальній громаді, особливості правового статусу якої закріплені насамперед ст. 142 Конституції України. Даною

нормою, зокрема, передбачено, що рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, складають матеріальну і фінансову основу місцевого самоврядування. Отже територіальна громада – той суб'єкт, який отримує бюджетні доходи і не може виступати платником податків, в тому числі земельного.

В сучасній теорії фінансового права виділяють, як мінімум, дві групи передумов існування земельного податку. З приводу сутності, складу та змісту цих груп висловлені різні точки зору. Так, наприклад, С. Г. Пепеляєв виокремлює соціально-економічні та політичні передумови існування податку. Перші, на його думку, проявляються тоді, коли держава впливає на розвиток тих чи інших процесів в суспільстві не шляхом встановлення прямих приписів або заборон з урахуванням конкретних обставин, а застосовує опосередкований вплив, використовуючи оподаткування. В цьому випадку вона виконує соціально-економічні завдання. Сутність других автор вбачає у тісному взаємозв'язку між політичними та податковими системами в державі, який проявляється у стимулюванні платника податку контролювати уряд, що здійснює використання податкових сум [7, с. 16 - 18].

Щодо інше структурування передумов існування податку запропоноване М. П. Кучерявенком, який їх умовно розподіляє також на дві групи: 1) соціально-політичні; 2) правові (юридичні). До соціально-політичних передумов він відносить перехід від натурального господарства до грошового в суспільстві та зародження і формування держави [8, с. 5]. Юридичними передумовами автор вважає становлення правової системи, що тісно пов'язане із розвитком держави в цілому. Останній підхід уявляється більш вдалим і повним. На відміну від першої класифікації, де податок виступає лише фінансовим інструментом державного впливу на політичну систему, а його правова сутність не враховується, запропонована ж М. П. Кучерявенком класифікація дає можливість визнати податок фінансово-правовим інструментом, який дозволяє забезпечувати основні державні і суспільні потреби. Саме податок встановлюється вольовим актом органу державної влади і сплачується з метою задоволення публічних інтересів. Уявляється, що в основі існування земельного податку лежать соціально-економічні та юридичні передумови. Його встановлення, визначення розміру, розподіл сум надходжень між Державним і місцевими бюджетами, а також інші суттєві моменти прямо залежать від об'єктивних соціально-економічних умов, що формуються у суспільстві.

Соціально-економічна зумовленість земельного податку полягає насамперед у становищі землі, яке обумовлене виконанням нею ряду різноманітних функцій. Так, земля на конституційному рівні визнана основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Вона виступає основою життєдіяльності кожного громадянина і суспільства в цілому, виконує роль основного засобу виробництва в сільському і лісовому господарстві, є домінуючим природним ресурсом в єдиній екосистемі та виконує інші важливі функції. Саме в цьому і проявляється властивість земельного податку виступати засобом упорядкування фінансових відносин між приватним власником землі та державою.

Розглядаючи юридичні передумови земельного податку, слід дійти висновку, що вони полягають в односторонньому праві держави не тільки встановлювати податкові зобов'язання і визначати коло платників податку та перелік їх прав і обов'язків, а й встановлювати санкції, гарантовані державним примусом за порушення цих прав та невиконання обов'язків, а також закріплювати податкові ставки, строки, пільги щодо його оподаткування тощо. Отже єдиним підґрунтям юридичних передумов земельного податку виступає наявність його нормативно-правової бази.

Земельний податок не є платежем з конкретним цільовим призначенням і не містить вказівки на певний еквівалентний обмін. Крім вказаних ознак земельного

податку, які обумовлюються об'єктивними сутнісними характеристиками його правової природи, існують і деякі інші його правові відмінності. Так, при сплаті земельного податку обов'язково відбувається перехід права власності від платника податкових сум до держави. Фізичні і юридичні особи, що мають, наприклад, у приватній власності земельну ділянку, реалізують власний податковий обов'язок шляхом відчуження частини належного їм майна у вигляді відповідних грошових сум. Податкові суми від його нарахування сплачуються до відповідних бюджетів місцевого рівня. Земельний податок, як фінансово-правовий інструмент, не передбачає для його платника свободи вибору. Несплата земельного податку у встановлений термін тягне для особи негативні наслідки, зокрема, застосування фінансових санкцій. При цьому санкції не можуть розцінюватися, як обмеження платника земельного податку у наданих йому правах. Такий висновок витікає з конституційного, публічно-правового обов'язку останнього сплатити податкову суму.

По-друге, система надання пільг щодо сплати земельного податку потребує суттєвого вдосконалення. Взагалі 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, є дискусійною. Вона була предметом спеціального дослідження на дисертаційному рівні [9, с. 176], висвітлювалась у монографічній літературі [10, с. 262-374] та у статтях [11, с. 7-8]. 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 принцип не приймається до уваги (тобто не враховуються властивості об'єкту нерухомості). При такій ситуації фактично ігнорується фактор вартості землі і мають місце випадки, коли це призводить до пільгового оподаткування найбільш привабливих в 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 в кінцевому рахунку викликає невідповідно значні втрати надходжень до бюджетів. Отже, задекларовані в якості механізму 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 [12, с. 30-31].

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 (встановлення ставок оподаткування, розрахунку очікуваних надходжень та їх використання), а також адмініструванням, тобто забезпеченням сплачуваності платежів за землею. Головним негативним наслідком такої ситуації є 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 місцевих бюджетів, оподаткування частини доходів, що не є базою податків на доходи; стимулювання найефективнішого розпорядження нерухомістю та ін.

В літературі достатньо переконливо обґрунтовується висновок про те, що однією із складових ринкового обігу прав власності на земельні ділянки в сучасних умовах має виступати система платежів, які оподатковують різні аспекти цього обороту. 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 лівову частку всіх платежів за нерухомість і вони мають спрямовуватися до місцевих бюджетів. Крім названого пропонується введення податку на трансакції щодо земельних ділянок, податку на спадкування земельної ділянки та податку на результати господарювання сільськогосподарських підприємств на земельній ділянці [12, с. 32-33].

Поділяючи висловлену пропозицію щодо переходу вітчизняного оподаткування виключно землі, яке сьогодні здійснюється згідно розділу XIII Податкового кодексу України, до оподаткування різних типів нерухомості (поліпшених земельних ділянок), слід підкреслити, що такий крок дійсно дозволив би 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 із найбільших оптимальних шляхів реалізації пропозиції, яка досліджується, могло б стати внесення відповідних положень до Податкового кодексу 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 у комунальній власності. Об'єктами оподаткування повинні бути визначені поліпшені земельні ділянки, а в якості бази оподаткування за основу має бути прийнята ринкова вартість поліпшених земельних ділянок.

Перехід до оподаткування різних типів нерухомості (поліпшених земельних ділянок), зокрема, обрання в якості бази оподаткування ринкової вартості землі замість її грошової оцінки 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 використаної літератури:

1. Податковий кодекс України. - Голос України. – № 229, / № 229-230 від 04.12.2010
2. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 99
3. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 28-31.
4. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави : проблеми методології / П. С. Пацурківський. – Чернівці, ЧДУ, 1997. – С. 126.
5. Ялбулганов А. А. Правовое регулирование земельного налога в Российской Федерации / А. А. Ялбулганов. – М., 1997. – С. 51-52.
6. Хохуляк В. В. Правовое регулирование земельного налога в Украине / В.В. Хохуляк. – Черновцы: Рута, 2004. – С. 67.
7. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М: Инвест Фонд, 1995. – С. 16-18.
8. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Константа, 1996. – С. 5.

9. Кобыльнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Кобыльнік Дмитро Анатолійович. – Х., 2002. – 176 с.

10. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – С. 262-374.

11. Гопцій Р. Земельний податок: нараховуємо та сплачуємо / Р. Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 6. – С. 7-8.

12. Заяц В. М. Економіко-правові аспекти оцінки нерухомості з метою її оподаткування / В. М. Заяц // Земельне право України. – 2006. – № 7. – С. 32-33.