

9. Про прокуратуру: Закон України //Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 53. – ст. 793.
 10. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України //Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – ст. 170.
 11. Лещух А. Р. Вплив адміністративно-правового статусу органів місцевого самоврядування України на профілактику адміністративних правопорушень / А. Р. Лещух // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична. – 2007. – № 2. – С. 189–195.
 12. Про громадські об'єднання: Закон України //Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 1. – ст. 1.

УДК 347.73

К ВОПРОСУ О ЗЕМЕЛЬНОМ НАЛОГЕ КАК ФОРМЕ ПЛАТЫ ЗА ЗЕМЛЮ

TO THE QUESTION OF LAND-TAX AS A FORM OF LAND FEE

Шульга Т.М.,

*кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
 Национального университета «Юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого»*

Статья посвящена исследованию вопроса правового регулирования земельного налога как формы платы за землю. Рассмотрены некоторые проблемы, возникающие при уплате земельного налога. Сделаны выводы относительно предложений по решению обозначенных проблем.

Ключевые слова: бюджетные доходы, Налоговый кодекс Украины, плата за землю, земельный налог, плательщик налога, налоговые льготы.

Стаття присвячена дослідженню питання щодо правового регулювання земельного податку як форми плати за землю. Розглянуто деякі проблеми, які виникають при сплаті земельного податку. Зроблено висновки відносно пропозицій по вирішенню зазначених проблем.

Ключові слова: бюджетні доходи, Податковий кодекс України, плата за землю, земельний податок, платник податку, податкові пільги.

The article investigates the issue of legal regulation of land-tax as a form of land fee. Some problems were considered caused from the payment of land-tax. The conclusions were made due to proposals about solution of identified problems.

Key words: budget revenue, tax code of Ukraine, land fee, land-tax, taxpayer, tax exemptions.

Постановка проблемы. Обязательной составляющей бюджетных доходов, связанных со специальным использованием такого важного природного ресурса, как земля, выступают земельный налог и арендная плата за земельные участки государственной и коммунальной собственности. В отечественном законодательстве предусмотрено, что взимание этих платежей регулируется разд. XIII Налогового кодекса Украины «Плата за землю». Именно земля занимает доминирующее место среди природных ресурсов в составе единой экологической системы, таким образом являясь одним из наиболее перспективных и стабильных источников бюджетных доходов для государства.

Исследованию правового механизма земельного налога, который должен обеспечивать не только постоянное поступление денежных средств в бюджетную систему, но и гарантии прав его плательщиков, уделяется значительное внимание. Проблемы правового регулирования этого налога находились и до сих пор находятся в поле зрения исследователей – представителей финансово-правовой науки, например, таких как Н. П. Кучерявенко, В. В. Хохуляк, П. С. Пацуркивский, А. А. Ялбулганов и др. Но вместе с тем следует отметить, что рассмотрение данного вопроса ограничивается лишь отдельными его аспектами, поэтому тема требует дальнейшей разработки.

Изложение основного материала. Пользование землей осуществляется как на постоянной, так и на временной основе. Круг постоянных пользователей ограничен только юридическими лицами, перечень которых закреплен ст. 92 Земельного кодекса Украины. В постоянное пользование этим субъектам предоставляются земельные участки из земель государственной и коммунальной собственности.

Временное пользование землей, в том числе на арендных условиях, осуществляют как физические, так и юридические лица. В аренду предоставляются земельные участки за счет земель государственной, коммунальной или частной собственности. При этом следует иметь в виду, что в последнем случае частный собственник (физи-

ческое или юридическое лицо) может либо самостоятельно использовать принадлежащий ему земельный участок, или передать его в аренду другому лицу. Однако, как в первом, так и во втором случае, частный собственник выступает субъектом платы за землю. Он является плательщиком земельного налога.

Конституция Украины (ст. 13) провозглашает, что земля является объектом права собственности Украинского народа. От имени украинского народа права собственника осуществляют органы государственной власти и органы местного самоуправления в пределах, определенных Конституцией. Также подчеркивается, что каждый гражданин имеет право пользоваться природными объектами права собственности в соответствии с действующим законодательством.

Следует подчеркнуть, что право собственности или пользование землей налагает на субъектов земельных отношений определенные обязанности, в том числе корреспондирует обязанность осуществлять соответствующую плату. Государство обеспечивает защиту прав всех субъектов права собственности и хозяйствования, социальную направленность экономики. Все субъекты права собственности равны перед законом. Право собственности на землю, которое гарантируется ст. 14 Конституции Украины, приобретается и реализуется гражданами, юридическими лицами и государством исключительно согласно закону.

Правовой основой платы за землю и формирование соответствующих бюджетных доходов выступают положения Конституции Украины (ст. 92). Именно они детализируются в разделе XIII Налогового кодекса Украины [1], где плата за землю определяется как общегосударственный налог, который взимается в форме земельного налога и арендной платы за используемые земельные участки. В современных условиях плата за землю – одна из главных статей бюджетных доходов.

Следует отметить, что обязательства, касающиеся уплаты земельного налога, носят односторонний характер. Известно, что в налоговых правоотношениях на-

логовое обязательство касается лишь одного субъекта – плательщика. У государства же как участника данных правоотношений не возникает никаких встречных обязанностей. Именно с учетом изложенных положений в теории финансового права признаки безвозмездности и безвозвратности налога принято считать одними из определяющих [2, с. 99; 3, с. 28-31]. Если принимать во внимание безвозмездный характер налога, то логически можно прийти к выводу, что плательщик не может претендовать на конкретную пользу от государства. Но такой вывод является ошибочным. В данном случае речь идет фактически об удовлетворении публичных интересов, в том числе и самого плательщика земельного налога. Конкретный налогоплательщик, формируя бюджетные доходы, не получает и не может рассчитывать на получение какого-либо вознаграждения за уплаченный им налоговый платеж. Исходя из изложенного, следует согласиться с мнением П. С. Пацуркивского, что результат взыскания с плательщика (как физического, так и юридического лица) соответствующего платежа, непосредственно или опосредованно идет на пользу самого плательщика, как члена всего общества [4, с. 126].

В. В. Хохуляк, который провел специальное диссертационное исследование правового регулирования земельного налога в Украине, приходит к выводу, что приведенное толкование земельного налога наиболее полно соответствует его правовой сущности. По его мнению, уже само название отображает содержание данного платежа. Законодатель, устанавливая земельный налог, предусматривает получение средств от использования земельных участков. Но земельный участок как природный ресурс и объект хозяйствования, выделенный на местности, непосредственно не может облагаться налогами при отсутствии оформленного соответствующего правоотношения. Согласно действующему законодательству Украины таким правовым отношением конкретного лица к выделенному в натуре (на местности) земельному участку является право собственности, которое возникает с момента государственной регистрации этого права. Автор обоснованно предлагает считать земельным налогом, установленный законодательным органом и обеспеченный государственным принуждением, денежный платеж в бюджет соответствующего уровня, который уплачивается собственниками земли – физическими и юридическими лицами на началах обязательности, односторонности, безвозмездности и безвозвратности с целью удовлетворения всеобщих нужд [6, с. 67]. В данном случае речь идет об имущественном характере этого платежа как самостоятельной формы бюджетных доходов. В целом, разделяя предложенное определение земельного налога, нужно обратить внимание на следующее. Действующее законодательство Украины, закрепляя многосубъектность права собственности на землю, задекларировало три его формы: государственную, коммунальную и частную. Если исходить из того, что предложенная автором дефиниция земельного налога касается лишь земель, находящихся в частной собственности физических и юридических лиц, то приведенное определение можно считать обоснованным и приемлемым.

Действительно, предложенный подход подчеркивает единоличное право государства на законодательном уровне устанавливать земельный налог. Из определения следует, что плательщиком земельного налога выступает частный собственник земельного участка. Уплата этого налога – правовая обязанность плательщика, непосредственно связанная с правом частной собственности на землю. В процессе уплаты земельного налога реализуется социальная функция частной земельной собственности, которая должна удовлетворять интересы частного собственника и потребности общества в целом. В данном случае речь идет о бюджетных поступлениях от земельно-

го налога, которые в дальнейшем будут использованы для реализации государством его функций.

Однако следует иметь в виду, что кроме земель, находящихся в частной собственности, субъектами которой выступают физические и юридические лица, согласно закону существуют законодательно закрепленные государственная и коммунальная собственность на земли, которые рассматриваются как разновидности общественной собственности. Субъектами права собственности на эти земли ст. 80 Земельного кодекса Украины признает: а) территориальные общины громады, которые реализуют это право непосредственно или через органы местного самоуправления, – на земли коммунальной собственности; б) государство, которое реализует это право через соответствующие органы государственной власти, – на земли государственной собственности.

Нахождение земель в собственности территориальных общин, которые в соответствии с законодательством Украины являются юридическими лицами, обуславливает необходимость решения вопроса относительно возможности их налогообложения. Если принимать во внимание законодательное предписание о равенстве частной, коммунальной и государственной форм собственности на землю, то, на первый взгляд, налогообложение земель коммунальной собственности должно осуществляться на общих началах. Вместе с тем такой вывод был бы поспешным и неверным. Во-первых, коммунальная собственность на землю обеспечивает не частные, а публичные интересы, в частности, всех жителей села, поселка или города. Во-вторых, нужно учитывать принадлежность земель коммунальной собственности территориальной общине, особенности правового статуса которой закреплены, прежде всего, ст. 142 Конституции Украины. Данной нормой, в частности, предусмотрено, что движимое и недвижимое имущество, доходы местных бюджетов, другие средства, земля, природные ресурсы, которые находятся в собственности территориальных общин сел, поселков, городов, районов в городах, составляют материальную и финансовую основу местного самоуправления. Между тем территориальная община – субъект, который получает бюджетные доходы и не может выступать налогоплательщиком, в том числе земельного налога.

В современной доктрине финансового права выделяют, как минимум, две группы предпосылок существования земельного налога. По поводу сущности, состава и содержания этих групп высказаны разные точки зрения. Так, например, С. Г. Пепеляев выделяет социально-экономические и политические предпосылки существования земельного налога. Первые, по его мнению, проявляются тогда, когда государство влияет на развитие тех или иных процессов в обществе не путем установления прямых предписаний или запретов с учетом конкретных обстоятельств, а применяет опосредованное влияние, используя налогообложение, решая стоящие перед ним социально-экономические задачи. Сущность вторых автор усматривает в тесной взаимосвязи между политической и налоговой системами в государстве, которая проявляется в стимулировании налогоплательщика контролировать правительство, распоряжающееся налоговыми поступлениями в бюджет [7, с. 16-18].

Несколько иное структурирование предпосылок существования налога предложено Н. П. Кучерявенко, который их условно распределяет также на две группы: 1) социально-политические; 2) правовые (юридические). К социально-политическим предпосылкам он относит переход от натурального хозяйства к зарождению и формированию государства [8, с. 5]. Юридическими предпосылками автор считает становление правовой системы, тесно связанное с развитием государства в целом. Последний подход представляется более удачным и полным. В отличие от первой классификации, где налог рассматривается в ка-

честве финансового инструмента государственного влияния на политическую систему, а его правовая сущность не учитывается, вторая – дает возможность признавать налог финансово-правовым инструментом, позволяющим обеспечивать основные государственные и общественные нужды. Именно налог устанавливается волевым актом органа государственной власти и взимается с целью удовлетворения публичных интересов. Представляется, что в основе существования земельного налога лежат социально-экономические и юридические предпосылки. Установление налоговых ставок и налоговых льгот, распределение сумм поступлений между Государственным и местными бюджетами, а также другие существенные моменты прямо зависят от объективных социально-экономических условий, формирующихся в обществе.

Юридические предпосылки земельного налога состоят в одностороннем праве государства не только устанавливать налоговое обязательство и определять круг налогоплательщиков, перечень их прав и обязанностей, но и устанавливать санкции, предусмотренные за нарушение прав и невыполнение обязанностей, а также закреплять налоговые ставки, сроки, льготы относительно налогообложения и т.п. Единой основой юридических предпосылок земельного налога выступает наличие его нормативно-правовой базы. Земельный налог не является платежом с конкретным целевым назначением и не содержит указания на определенный эквивалентный обмен.

Кроме указанных признаков земельного налога, обусловленных объективными характеристиками его правовой природы, существуют и некоторые другие его правовые отличия. Так, при уплате земельного налога обязательно происходит переход права собственности налоговых сумм от плательщика к государству. Физическое или юридическое лицо, имеющее, например, в частной собственности земельный участок, реализует собственную налоговую обязанность путем отчуждения части, принадлежащего ему имущества в виде денежных средств, которые поступают в соответствующий бюджет.

Земельный налог как финансово-правовой инструмент не предусматривает для плательщика свободы выбора. Неуплата земельного налога в установленный срок ведет к негативным для плательщика последствиям, в частности, к применению штрафных санкций. При этом санкции не могут расцениваться, как ограничение плательщика земельного налога в предоставленных ему правах. Такой вывод вытекает из конституционной, публично-правовой обязанности последнего уплатить налоговую сумму.

В современных условиях важное значение приобретает вопрос, касающийся льгот в системе земельного налогообложения. Вообще проблема налоговых льгот, сущность которых состоит в снижении налоговой ставки, или полное освобождение налогоплательщика от начисления налога при наличии оснований, предусмотренных действующим законодательством, является дискуссионной. Она была предметом специального исследования на диссертационном уровне [9, с. 176], освещалась в монографической литературе [10, с. 262-374] и в статьях [11, с. 7-8]. Анализ ст.ст. 281-284 Налогового кодекса Украины свидетельствует, что предоставление льгот при уплате земельного налога базируется преимущественно на субъектном принципе, а объектный принцип не принимается к вниманию (то есть не учитываются свойства объекта недвижимости). При такой ситуации фактически игнорируется фактор стоимости земли и имеют место случаи, когда это приводит к льготному налогообложению наиболее привлекательных в рыночном отношении объектов недвижимости. Нередко земельные участки формально относятся к малоприбыльным, что оказывает непосредственное влияние на результаты их оценки как объекта налогообложения и, в конечном счете, вызывает неоправданно значительные потери бюджетных поступлений. Таким об-

разом, задекларированные в качестве механизма социальной защиты льготы относительно земельного налогообложения, приводят к антисоциальным фактам обогащения отдельных землевладельцев за счет нереализованного потенциала бюджетных поступлений. Также следует отметить, что противоречие между целью земельного налогообложения и практикой использования бюджетных поступлений от земельного налога отрицательно влияет на развитие административно-территориальных единиц и на перспективы роста стоимости земли как базы налогообложения [12, с. 30-31]. Изложенное позволяет утверждать, что налогообложение земельных ресурсов в Украине все еще не стало системой, которая логически связывала бы установление базы налогообложения с эффективным бюджетированием (установление ставок налогообложения, расчетов ожидаемых поступлений и их использование), а также администрированием платежей за землю. Главным негативным последствием такой ситуации является нестабильность материально-финансовой базы местного самоуправления.

Решение обозначенной проблемы в современных условиях обычно связывают с внесением изменений в правовую регламентацию системы налогообложения земли как недвижимости с учетом того, что налог на недвижимость должен выполнять ряд функций. Таких как: формирование доходной части местных бюджетов, налогообложение части доходов, не являющихся базой налогов на доходы; стимулирование наиболее эффективного распоряжения недвижимостью и др.

В литературе достаточно убедительно обосновывается вывод о том, что на сегодня одной из составляющих рыночного оборота права собственности на земельные участки должна выступать система платежей, которые облагают налогами разные аспекты этого оборота. Речь идет, в частности, о налоге на использование земельной собственности, который должен уплачивать частный собственник земельного участка. Именно этот налог и должен побуждать владельца земельного участка к эффективному, использованию по целевому назначению или поиска эффективного арендатора. Поступления от этого налога будут составлять львиную долю всех платежей за недвижимость, и они должны направляться в местные бюджеты. Кроме названного налога в литературе предлагается введение налога на трансакции относительно земельных участков, налога на наследование земельного участка и налога на результаты хозяйствования сельскохозяйственных предприятий на земельном участке [12, с. 32-33].

Высказанное предложение относительно перехода отечественного земельного налогообложения от исключительно земли к налогообложению разных типов недвижимости (улучшенных земельных участков), действительно позволило бы увеличить наполняемость бюджетов. Но его реализация связана с необходимостью осуществления ряда мер по законодательному и организационному обеспечению системы налогообложения. Речь идет, в частности, об усовершенствовании соответствующих правовых предписаний, посвященных регламентации земельного налогообложения.

Выводы. Одним из наиболее оптимальных путей осуществления высказанного предложения, могло бы стать внесение соответствующих положений в Налоговый кодекс Украины. Так, на законодательном уровне субъектами платы налога и платежей на объекты земельной собственности должны признаваться исключительно собственники недвижимости. Предоставление льгот должно основываться на объектном (на объект недвижимости), а не субъектном (налогоплательщикам) принципе. Льготы должны предоставляться исключительно на те объекты, которые используются и удовлетворяют общественные, государственные и культовые нужды, а также объекты,

находящиеся в коммунальной собственности. А при определении базы налогообложения за основу должна быть принята рыночная стоимость земельных участков.

Переход к налогообложению разных типов недвижимости, в частности, избрание в качестве базы налогообложения рыночной стоимости земли вместо ее денежной

оценки в конечном итоге позволит не только увеличить бюджетные доходы и укрепить материально-финансовую основу местного самоуправления, но и обеспечит, во-первых, справедливое распределение налоговой нагрузки, во-вторых, положительное восприятие обществом самого института налогообложения недвижимости.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

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. Хогуляк В. В. Правовое регулирование земельного налога в Украине / В. В. Хогуляк. – 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. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Кобильнік 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.