

DOI: 10.46340/eppd.2020.7.3.29

Inna Kovalchuk, PhD in Law

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1804-4189>

Bila Tserkva National Agrarian University, Ukraine

Oksana Sokyrynska, PhD in Law

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5171-2372>

Bila Tserkva National Agrarian University, Ukraine

LAND TAX AS A COMPONENT OF THE LOCAL BUDGET

Інна Ковальчук, к. ю. н.

Оксана Сокиринська, к. ю. н.

Білоцерківський національний аграрний університет, Україна

ЗЕМЕЛЬНИЙ ПОДАТОК ЯК СКЛАДОВА ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

The article investigates the content, essence, and structural elements of the mechanism of legal regulation of land tax in Ukraine. On the basis of the analysis of scientific views, the generalization of the provisions of national legislation and positive foreign experience, the legal regulation of the land tax was considered as an important component of the local budgets of the united territorial communities and on this basis, the directions of its improvement were suggested. The article focuses on the essential characteristics of such components of the mechanism of legal regulation of taxes as land taxpayers, the object of taxation of land tax, the basis of taxation of land, the rate of land tax, the procedure for calculating the land tax, the term, and procedure for payment of land tax, periodic reporting accrual and payment of land tax, as well as control and liability for violation of legislation on land tax payment.

Keywords: land tax, payment procedure, tax base, land tax payers, land tax object, local budget revenues, territorial community budget.

Постановка проблеми. Право власності на землю, придбану і передану громадянами, юридичними особами та державою, гарантується Конституцією України. Останнім часом і політики, і вчені все більше уваги приділяють додатковим якостям земельних ресурсів, а саме їх здатності діяти в якості стратегічного джерела прискорення економічного зростання України. І важливу роль в цьому процесі відіграє обов'язкова плата за землю.

В ринкових умовах земельний податок є основною формою вилучення ренти на користь держави як реального власника земельних ресурсів країни. Адже земля – це власність усього народу, від імені якого це право здійснюють державні органи та органи місцевого самоврядування. Такий тип обов'язкових платежів, як земельний податок, є прямими податками, і механізм його сплати багато в чому пов'язаний з акцизними податками, тому що він переводиться на споживача за рахунок ціни.

Цей обов'язковий платіж є центральним елементом двох систем: з одного боку, він є основною формою прямого оподаткування сільськогосподарських виробників, навколо якої повинні формуватися інші інструменти прямого оподаткування (фіскальний потенціал земельного податку в сільському господарстві вище, ніж в прибутковий податок); з іншого боку, оскільки регулятивні властивості цього платежу практично поступаються фіскальним, цей платіж є інструментом системи фінансового регулювання земельних відносин, зокрема в плані вирівнювання економічних умов управління землями різного якості, стимулювання ефективного використання та регулювання сільськогосподарського виробництва.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Значний внесок у дослідження питань правового регулювання земельних відносин та оподаткування зробили такі науковці, Л. К. Воронова,

О. П. Гетманець, О. Ю. Дрозд, А. С. Ємельянов, М. Н. Злобін, М. В. Карасьова, М. П. Кучерявенко, О. У. Латипова, В. А. Лебедев, М.В. Лошицький, М. К. Паюшин, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця, Г. В. Петрова, О. В. Покатаєва, Н. Ю. Пришва, О. В. Староверова, В. В. Стрельніков, М. В. Сухов, О. В. Тильчик, О.В. Тронько, Ю. І. Туник, Р. А. Усенко та інші.

Метою даної статті є на основі аналізу наукових поглядів, узагальнення положень національного законодавства та позитивного зарубіжного досвіду вивчити правове регулювання земельного податку як важливої складової наповнення місцевих бюджетів об'єднаних територіальних громад та на цій основі сформулювати розумні пропозиції щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Оплата за користування земельними ресурсами завжди була в авангарді механізму управління земельним користуванням. Однак після наступного етапу вітчизняної адміністративної реформи децентралізації, важливість цього елемента набула особливого статусу.

Сьогодні платежі за землю розглядаються не тільки як джерело фінансування заходів щодо збереження та відновлення земель, а й як найважливіша передумова збалансованого економічного розвитку місцевого самоврядування. Це пов'язано з тим, що доходи від земельного податку спрямовуються до місцевих бюджетів, що безпосередньо впливає на фінансові можливості територіальних громад.

У той же час, зміна юридичної природи та змісту земельних відносин в Україні, які засновані на зміні земельної власності і орієнтації використання земельного податку для задоволення потреб територіальних громад, не привело до очікуваного вирішення ряду адміністративних проблем, пов'язаних з першим етапом, з ефективним використанням і охороною земельних ресурсів¹.

Серед основних причин такого стану справ:

- відсутність належного правового регулювання земельного податку і низька ефективність контролю за своєчасністю та повнотою його нарахування і сплати;
- збереження основних регулюючих повноважень у сфері оподаткування земельних ресурсів центральними виконавчими органами;
- численні прогалини і протиріччя в правовому регулюванні прав і обов'язків землевласників, землекористувачів, територіальних громад та інших суб'єктів земельних відносин;
- відсутність обов'язкового цільового виділення земельної доходу;
- правова невизначеність щодо меж і розмірів відрахувань для вжиття заходів з відновлення корисних властивостей земельних ділянок і т. д.

Наявність цих та інших недоліків привело до розробки і реалізації невідкладних заходів щодо подальшого вдосконалення не тільки законодавства в області оподаткування земельних відносин, а також організаційно-правових форм контролю за цільовим використанням сплачених коштів.

Згідно з пп. 14.1.147 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу земельний податок – обов'язковий платіж у вигляді податку на майно, що стягується у вигляді земельного податку або орендної плати за державну і комунальну власність. Податок на майно, який включає в себе плату за землю, є місцевим і є обов'язковим. Земельні платежі зараховуються до загальних фондів місцевих бюджетів.

Список платників податків земельного податку включає в себе:

1) землевласників земельних ділянок (частки, паю); Землевласники – це юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до закону набули права власності на землю в Україні, а також територіальні громади та держава щодо земель комунальної та державної власності²;

2) землекористувачів. Землекористувачі – це юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надана комунальна земля і державна земельна власність для землекористування, в тому числі на умовах оренди³.

¹ Плотнікова, Ю.І. (2014). Стосовно питання про співвідношення повноважень органів місцевого самоврядування й держави щодо правового регулювання плати за землю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*, 29, 100-103.

² *Податковий кодекс України, ст. 14.1.72, зл.1.* 2010 (Верховна Рада України). *Офіційний сайт Верховної Ради України*. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (2020, квітень, 17).

³ *Податковий кодекс України, ст. 14.1.73, зл.1.* 2010 (Верховна Рада України). *Офіційний сайт Верховної Ради України*. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (2020, квітень, 17).

Право власності на землю – це право володіти, користуватися і розпоряджатися землею. У цьому випадку право користування землею є правом володіння і користування землею. Право користування землею включає в себе право користування землею на постійній основі і право оренди землі.

Різниця між землекористувачем та землевласником лежить в самому серці права власності як такого. Власник має право володіти, використовувати та розпоряджатися власними земельними ділянками, а землекористувач може тільки володіти і користуватися ним.

Таким чином, землевласники і землекористувачі, яким надано право постійного користування землею, є платниками податків, а орендарі державної і муніципальної власності є платниками орендної плати за землю.

Податкову базу по земельному податку становить:

- 1) нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- 2) площа земельних ділянок, нормативна грошова оцінка яких не проводилася.

Розмір ставки земельного податку може бути різним і залежить від економічної значимості і рентної прибутковості конкретної ділянки землі. Рішення місцевих рад про нормативну грошову оцінку земельних ділянок офіційно оголошується відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується нормативна грошова оцінка земельних ділянок або змін (плановий період). В іншому випадку норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає після планового періоду.

Особливу увагу слід приділити характеристикам пільг щодо земельного податку. Зокрема, слід звернути увагу на те, що чинне законодавство передбачає звільнення від сплати земельного податку окремих категорій юридичних і фізичних осіб. Крім того, за рахунок надходжень земельного податку, що надходить до відповідного бюджету, місцеве самоврядування може самостійно встановлювати додаткові пільги.

Платники земельного податку, які не є фізичними особами, самостійно розраховують його суму, а розрахунки фізичним особам виробляють контролюючі органи за місцем знаходження земельної ділянки. Основним податковим (звітним) періодом для земельного податку є календарний рік. Обов'язок подати звіт щодо обчислення та сплати земельного податку покладається тільки на платників, які не є фізичними особами.

В рамках вивчення особливостей механізму правового регулювання сплати орендної плати за земельну ділянку варто акцентувати увагу на тому, що підставою для його нарахування є договір оренди земельної ділянки. Платник є орендарем.

Розмір та умови оплати вказані в договорі оренди. У той же час встановлено обмеження, що річна сума орендної плати:

- 1) не може бути меншою за розмір земельного податку, встановленого для відповідної категорії земель на відповідній території;
- 2) не може перевищувати 12% нормативної грошової оцінки (крім випадків, коли орендар визначається на конкурсних засадах).

Податковий період, порядок обчислення орендної плати, строк її сплати та порядок її зарахування до бюджетів в механізмі оподаткування аналогічні до земельного податку.

Для об'єктивного аналізу механізму сплати та нарахування земельного податку, особливу увагу слід зосередити на дослідженні правового статусу учасників цих правовідносин, до яких належать:

- 1) у сфері реєстрації земельних ділянок: за земельний податок – Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру; орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності – органи державної влади або органи місцевого самоврядування, які є орендодавцями;

- 2) у сфері звітності про виконання податкових зобов'язань щодо плати за землю: стосовно юридичних осіб – самих платників землі; стосовно фізичних осіб – регулюючих органів; стосовно фізичних осіб-підприємців – суб'єкти не визначені¹.

Умови виконання зобов'язань щодо звітності щодо податкових зобов'язань або їх визначення; вони різні для кожного суб'єкта. Так, для юридичних осіб: у разі подання річної

¹ Проскура, К.П. (2014). *Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації*. Київ: Емкон, 78.

декларації – до 1 лютого звітного року; у разі подання щомісячної декларації – 20 календарних днів місяця, що настає за звітним; у разі подання декларації щодо щойно виділеної земельної ділянки – 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. Для фізичних осіб крайній термін визначення податкових зобов'язань – 1 травня звітного року. Що стосується строків виконання податкових зобов'язань, то для юридичних осіб це 30 календарних днів місяця, наступного за звітним; для фізичних осіб – 60 календарних днів з моменту отримання повідомлення про податкове рішення.

В рамках аналізу механізму виконання зобов'язання повідомити наглядовий орган про встановлення податкових пільг, то таке зобов'язання покладається або на платника податку (у разі встановлення пільг для певної категорії особам або для певної категорії земельних ділянок), або органу, який встановив пільгу (у разі встановлення пільг місцевою владою). Також важливо акцентувати увагу, що особливості стягнення, обліку та звітності з орендної плати за користування земельними ділянками комунальної власності можуть бути встановлені у відповідному договорі оренди.

Об'єктом податкового контролю земельного податку є суспільні відносини, які формуються у зв'язку з нарахуванням та сплатою земельних платежів. Предметом податкового контролю щодо плати за землю є точність нарахування, повнота та своєчасність сплати земельних платежів та нарахованих фінансових санкцій (якщо такі є), а також точність, достовірність, повнота та своєчасність подання податкової звітності про земельний податок. Завданнями податкового контролю у сфері плати за землю є досягнення вищезазначених результатів шляхом:

- 1) збору, обробки та використання інформації, необхідної для податкового контролю у сфері плати за землю;
- 2) запобігання вчиненню порушень правил оподаткування у сфері плати за землю;
- 3) перевірка на відповідність податковому законодавству в частині, що стосується оплати земельного податку, подання документів податкової звітності щодо сплати земельного податку;
- 4) виявлення порушень правил оподаткування шляхом сплати земельного податку та створення умов для притягнення винних до відповідальності.

Суб'єктом податкового контролю щодо плати за землю є органи Державної фіскальної служби України.

В межах аналізу основних методів податкового контролю за стягненням плати за земельну ділянку особливої уваги заслуговує вивчення таких аспектів, як облік платників земельного податку, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, податкові перевірки¹.

При аналізі зарубіжного досвіду цікавим видається досвід стягнення земельного податку країнами з англосаксонською системою права: Сполученими Штатами Америки, Канадою, Австралією, Сполученим Королівством. Було встановлено, що в Сполучених Штатах земельний податок існує як частина податку на нерухомість, а не як окремий податок на нерухомість, і є одним з основних джерел доходів місцевого бюджету. Земельний податок в Канаді також існує як частина податку на нерухомість і оплачується власниками нерухомості. Канадська система земельного податку, яка встановлена загальнодержавним законодавством, а регулюється децентралізованим способом і з метою встановлення нормативної оцінки використовує частку ринкової вартості оподаткованого майна в якості податкової бази, виявилася дуже ефективною.

На відміну від США і Канади, земельний податок в Австралії – це окремий податок, який сплачується власником житлової нерухомості, розташованої у відповідній оподаткованій зоні².

На підставі узагальнення досвіду США, Канади, Австралії та Великобританії в області оподаткування землі можемо дійти висновку, що:

- 1) земельний податок, якщо його платежі направляються в місцевий бюджет, повинен регулюватися актами органів місцевого самоврядування;
- 2) на державному рівні можуть бути встановлені: особливості визначення податкової бази і податкових ставок; пільги для певних соціальних груп тощо;
- 3) метод ринкової оцінки повинен використовуватися для визначення податкової бази – за вартістю землі або орендної плати, яка потенційно може бути отримана від неї;

¹ Воронкова, О.М. (2013). Інституціональні засади податкового менеджменту. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*, 2, 22-33.

² Якушик, І.Д. (2004). *Податкові системи зарубіжних країн: довідник*. Київ: МП Леся, 236.

4) державний орган повинен самостійно визначити податкові зобов'язання платника податків, відправивши відповідне податкове повідомлення платнику податків;

5) відповідальність за збір земельного податку може бути покладена на орган місцевого самоврядування.

Окрему цікавість викликає досвід земельного оподаткування у країнах континентального права таких, як Федеративна Республіка Німеччина, Австрійська Республіка, Республіка Польща, Італійська Республіка, Королівство Швеція, Королівство Іспанія. Так, земельний податок в Німеччині стягується як частина податку на нерухомість, який належить до місцевих обов'язкових платежів. Адміністрування земельного податку здійснюється податковими органами, які визначають податкову базу з цього податку, і органами місцевого самоврядування, які здійснюють його нарахування і стягнення. Відповідно до законодавства Австрійської Республіки плата за землю включена в податок на майно, що стягується муніципалітетами¹.

У Франції земельний податок також встановлюється місцевими органами влади при визначенні бюджету на наступний рік. При здійсненні земельного оподаткування у Франції визначається вартісна категорія ділянки. Якщо земельна ділянка є забудованою, то сплачується земельний податок. Оподаткуванню підлягають сільськогосподарські та інші господарські споруди, будинки, нерухомість промислового та комерційного призначення. Базою оподаткування є 0,5% кадастрової орендної вартості ділянки. Сільськогосподарські землі, що розташовані за межами міст, та землі державної власності звільнені від оподаткування земельним податком. Якщо земельна ділянка є незабудованою, то сплачується податок на незабудовані ділянки. База оподаткування визначається залежно від виробничого призначення (рілля, виноградники, сади) та по видах сільгоспкультур (зернові, олійні тощо) і становить 80% кадастрової орендної вартості².

Відповідно до законодавства Королівства Швеція плата за землю не є незалежним окремим податком, а земля оподатковується як капітал.

В Іспанії земельний податок понад 0,3 відсотка вартості землі. Податок на передачу прав власності становить 6-7 відсотків вартості угоди³.

У Чехії ставки оподаткування встановлені залежно від категорії земельної ділянки: для хмільників, виноградників, городів та садів – 0,75%, для луків, пасовищ, лісів – 0,25%, для забудованих ділянок та тих, що плануються під забудову, – у фіксованій сумі за 1 м² (від 0,1 до 1 крони). Для перших двох категорій земель база оподаткування розраховується виходячи з площі ділянки в м² та офіційної ціни квадратного метру землі, яка встановлюється центральними органами Чехії. Не оподатковуються сільськогосподарські угіддя площею до 10 га, що обробляються власником; земельні ділянки державної та муніципальної власності; неорендовані ділянки земельного фонду⁴.

Висновки з даного дослідження і перспективи зміни податкового законодавства у даному напрямку. Цілком очевидним є той факт, що зміни податкового законодавства, покликані виключно збільшити надходження до бюджету, не можуть мати позитивних наслідків для будь-якої галузі економіки. На основі аналізу чинного законодавства України про земельний податок та практики його застосування, досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених, позитивного досвіду деяких зарубіжних країн, на наш погляд, подальше вдосконалення законодавства в галузі оподаткування земельних ресурсів має обов'язково передбачати:

1) виключення орендної плати за землю державної та комунальної власності з числа податків;

2) регулювання статусу фізичних осіб-підприємців як платників земельного податку, а також узгодження положень про речові права на земельні ділянки, що тягнуть за собою обов'язок сплати земельного податку;

3) встановлення цільового використання надходжень від земельного податку (в тому числі, на відновлення якості земельних ресурсів);

4) перерозподіл повноважень щодо регулювання земельного податку шляхом їх децентралізації (передача основної частини повноважень органам місцевого самоврядування);

¹ Борзунова, О.А. (2017). Ориентиры в развитии налоговых систем в переходных экономиках. *Вестник МГИМО*, 3, 34-35.

² Черник, Д.Г. (2004) *Налоги и налогообложение*. Москва: ИНФРА, 197.

³ Якушик, І.Д. (2004). *Податкові системи зарубіжних країн*. Київ: МП Леся, 218-219.

⁴ Там само, 195-198.

5) побудова оподаткування на основі плати за землю та рівномірного податкового навантаження, враховуючи дохідність виробництва;

6) наявність об'єктивних пільг і преференцій в оподаткуванні малих сільськогосподарських товаровиробників?

7) доповнити норми Бюджетного кодексу України правилом про зменшення обсягу трансфертів на користь місцевих бюджетів, які без поважних причин не отримали доходу від земельного податку, що стане додатковим стимулом для органів місцевого самоврядування.

References:

1. Borzunova, O.A. (2017). Orientiry v razvitii nalogovyh sistem v perehodnyh jekonomikah [Guiding lines for the development of tax systems in transition economies]. *Vestnik MGIMO* [Bulletin of MHIIR], 3, 34-35. [in Russian].
2. Voronkova, O.M. (2013). Instytutsionalni zasady podatkovoho menedzhmentu [Institutional principles of tax management]. *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy* [Collection of scientific works of the National University of the State Tax Service of Ukraine], 2, 22-33. [in Ukrainian].
3. Plotnikova, Yu.I. (2014). Stosovno pytannia pro spivvidnoshennia povnovazhen orhaniv mistsevoho samovriaduvannia y derzhavy shchodo pravovoho rehuliuвання platy za zemliu [On the question of the relationship between the powers of local governments and the state regarding the legal regulation of land fees]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriia «Pravo»* [Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Law Series], 29, 100-103. [in Ukrainian].
4. *Podatkovi kodeks Ukrainy 2010* [Tax Code of Ukraine 2010] (Verkhovna Rada Ukrainy) [(Verkhovna Rada of Ukraine)]. *Ofitsiynyi sait Verkhovnoi Rady Ukrainy* [Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine]. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (2020, April, 17). [in Ukrainian].
5. Proskura, K.P. (2014). *Podatkove administruvannia v Ukraini v postkryzovyi period: efektyvnist ta napriamy modernizatsii* [Tax administration in Ukraine in the post-crisis period: efficiency and directions of modernization]. Kyiv: Emkon. [in Ukrainian].
6. Chernik, D.G. (2004). *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow: INFRA. [in Russian].
7. Yakushyk, I.D. (2004). *Podatkovi systemy zarubizhnykh krain* [Tax systems of foreign countries]. Kyiv: MP Lesia. [in Ukrainian].