

Т. Білоус-Осінь,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

О. Койчева,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ

Одним із чинників, який впливає на фінансову систему держави є формування дієвих норм законодавства у сфері земельного оподаткування. Останнім часом національна земельна політика зазнала докорінних змін, які стосувались зарахування плати за землю до місцевих податків, підвищення податкових ставок, скасування деяких пільг тощо. У зв'язку з цим, доцільним є аналіз вітчизняної системи земельного оподаткування земельним податком, оскільки він дасть змогу виявити існуючі недоліки діючої системи оподаткування, причини виникнення цих недоліків, а також окреслити шляхи їх усунення. Необхідність аналізу стану земельного оподаткування опосередковано також нестабільністю законодавства та реформою децентралізації державної влади в Україні. Незважаючи на дослідження правової природи земельного податку, історії його застосування на території України та особливостей складу цього податку, залишаються невизначеними порядок справляння земельного податку, визначення грошової нормативної вартості землі та участь у цьому процесі органів місцевого самоврядування, державної фіскальної служби та інших органів державної влади.

Саме тому, **метою статті** є окреслення особливостей адміністрування та стягнення земельного податку в Україні та визначення пріоритетних напрямків поліпшення цього процесу.

Виклад основного змісту. Доходи від оподаткування землі є невід'ємним джерелом наповнення державного та місцевого бюджетів. При цьому, можливим є застосування різних підходів до цього. Загалом, земельне оподаткування може бути виражено через такі категорії, як: податок на землю (capital profit tax), податок на купівлю та реєстрацію землі (purchase and registration tax), податок за користування землею («real estate tax») [1, с. 19]. Усі зазначені види земельного оподаткування реалізуються в Україні з врахуванням особливостей, яких обумовлено діючою правовою системою та розвитком суспільних відносин.

В незалежній Українській державі систему земельного оподаткування було започатковано відповідно до положень Закону України «Про плату за землю», яким плату за землю було віднесено до загальнодержавних податків, що стягується у вигляді земельного податку або орендної плати [2]. З прийняттям Податкового кодексу України, плату за землю віднесено до місцевих податків (виходячи з того, що плата за землю є обов'язковим платежем у складі податку на майно, що, в свою чергу, належить у відповідності до п.10.1.1. Податкового кодексу України до місцевих податків), який справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності [3].

Вказаним формам плати за землю притаманно відмінні елементи податкового платежу, та відмінний порядок їх адміністрування.

Щодо земельного податку, то відповідно до п.14.1.72. Податкового кодексу України, ним є обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів [3]. В міжнародній практиці оподаткування земельним податком можливо здійснювати за допомогою відмінних механізмів у залежності від визначення сутності об'єкта оподаткування. Для цілей оподаткування земля може визначатись наступним чином: земля є самостійним та окремим об'єктом оподаткування (land value taxation); земля та нерухомість на ній є об'єктом оподаткування (two rate property taxation); земля як частина нерухомості чи інших «поліпшення» є об'єктом оподаткування (property taxation) [4].

Національним законодавством обрано підхід, відповідно до якого, земля, а також земельні частки (паї), що знаходяться у власності або користуванні є окремим об'єктом оподаткування (п. 270.1 Податкового кодексу України) [3]. При цьому, податок за земельні ділянки, на яких розташовані об'єкти нежитлової нерухомості (або їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку [5].

Щодо бази оподаткування земельним податком, то вона може ґрунтуватися на площі об'єкта оподаткування (area-based property tax systems) та вартості об'єкта оподаткування (value-based property tax systems) [1, с. 22]. Остання може бути визначеною через встановлення ринкової вартості землі, орендної вартості землі (є вищою, ніж ринкова, так як враховано дохід, якого би було отримано при продажі землі), кадастрової вартості землі. Як слушно зазначено Павлій А.С., головною відмінною рисою оподаткування

за кадастровою вартістю є те, що збір інформації, аналіз та оцінку нерухомості здійснює державний кадастровий орган, який має представництва по всій країні, а ринкову вартість визначають через різні установи: реєстраційні, оціночні, страхові компанії тощо [6, с. 158].

Відповідно до ст. 271 Податкового кодексу України, базою оподаткування земельним податком є: нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до закону та площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено [3]. Таким чином, законодавцем використано комбінований підхід до визначення бази земельного податку. Натомість, процедура визначення нормативної грошової оцінки земельних ділянок не є формалізованою, так як окремі етапи її здійснення не врегульовано або частково врегульовано. При цьому, внаслідок неоднозначності правового регулювання спостерігається низька взаємодія органів, які проводять нормативну грошову оцінку із органами місцевих державних адміністрацій та органами місцевого самоврядування, із фіскальними органами.

Припустимо, що процедура нормативної грошової оцінки земельних ділянок складається з таких стадій як:

ініціювання проведення нормативної грошової оцінки конкретної земельної ділянки. На цій стадії органи місцевого самоврядування, органи місцевих адміністрацій, фізичні та юридичні особи відповідно до державних стандартів, норм та правил ініціюють проведення грошової оцінки конкретної земельної ділянки в обов'язковому порядку або на власний розсуд, визначають осіб, які будуть розробниками документації із землеустрою [7] (до зазначених осіб можемо віднести юридичних осіб, які повинні володіти необхідним технічним і технологічним забезпеченням, у їх складі повинні працювати за основним місцем роботи не менше двох сертифікованих інженерів-землевпорядників,

які є відповідальними за якість робіт із землеустрою; та фізичних осіб-підприємців, які володіють необхідним технічним і технологічним забезпеченням та є сертифікованими інженерами-землепорядниками, відповідальними за якість робіт із землеустрою [8]);

проведення землепорядної діяльності. На цій стадії розробниками документації із землеустрою здійснюються дії, яких направлено на отримання необхідної документації. Звертаючись до Закону України «Про землеустрій», бачимо, що до землепорядної документації віднесено затверджені в установленому порядку текстові та графічні матеріали, якими регулюється використання та охорона земель державної, комунальної та приватної власності, а також матеріали обстеження і розвідування земель, авторського нагляду за виконанням проектів тощо;

затвердження нормативної грошової оцінки конкретної земельної ділянки. Суб'єктом, який здійснює затвердження грошової оцінки земель є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Яким чином здійснюється подання документації із землеустрою до цього органу законом не встановлено. Натомість зазначено, що від імені замовника документації передача відомостей здійснюється її розробником, якщо інше не встановлено договором (відповідальності для розробників земельної документації за неподання документації до Державного агентства земельних ресурсів України та/або до Державного фонду документації із землеустрою не передбачено). Також, відповідно до Закону України «Про державний кадастр», органи державної влади (крім Верховної Ради України) та органи місцевого самоврядування у строк не пізніше п'яти робочих днів після прийняття рішень про затвердження документації із землеустрою і технічної документації з оцінки земель, яка згідно з цією статтею є підставою для внесення відомостей до Державного земельного кадастру, нада-

ють центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, відповідно до їх компетенції засвідчені копії вказаних рішень для внесення відповідної інформації до Державного земельного кадастру [9].

Таким чином, документація із землеустрою потребує обов'язкового затвердження органами місцевого самоврядування або органами державної влади. Виникає запитання: чому законодавством не передбачено порядку та строків передачі розробниками документації із землеустрою до вказаних органів? Слід також зауважити, що далі повинен наступати не менш важливий етап – це внесення землекористувачами, які мають у платному користуванні сформовану земельну ділянку, змін до договору оренди землі в частині зміни розміру орендної плати. Отже п.1 ст. 288 Податкового кодексу України визначено, що підставою для нарахування орендної плати є договір оренди земельної ділянки. [3]. У відповідності до положень ст.19 Конституції України посадові особи та органи місцевого самоврядування повинні діяти у рамках та у спосіб передбачений законом [10]. Згідно положень Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [11] та Земельного кодексу України [12], внесення змін до існуючих договорів оренди земельної ділянки відбувається шляхом затвердження таких змін на пленарному засіданні відповідної місцевої ради. Однак на практиці виникає дуже велика проблема, коли орендарі земельної ділянки, після зміни нормативної грошової оцінки (яка повинна відбуватися раз на п'ять років, тобто зміни мають систематичний характер) не звертаються для внесення змін в договір оренди земельної ділянки у встановленому законодавством порядку, а самостійно декларують зніжені зобов'язання (відносно не зміненого договору оренди земельної ділянки) що сплати орендних платежів. Не дотримання встановленого порядку зменшення орендних



платежів орендарями, призводить до накопичення заборгованості по сплаті орендної плати за обліковими даними органів місцевого самоврядування. А контроль за адмініструванням плати за землю, відповідно до чинного законодавства України покладений на органи державної фіскальної служби, яка згідно вимог Податкового кодексу України не може надавати дані, що містять податкову таємницю органам місцевого самоврядування. Також слід додати, що на сьогодні склалася дуже різна практика вирішення органами судової влади податкових спорів із зазначених питань. Із зазначених підстав, органи державної податкової служби не мають чіткої правової позиції щодо донарахування та стягнення заборгованостей щодо орендних платежів, не зважаючи на досить чітко визначення положень п.1 ст. 288 Податкового кодексу України. Крім того, вони мають зовсім інші критерії для визначення та обліку податкового боргу – недоїмки. А оскільки заборгованість з орендної плати за землю не є податковим зобов'язанням, то на практиці виникає справжній колапс, коли при розмежуванні понять податкового та цивільного права, відсутності порядку взаємодії між виконавчими органами місцевих рад, які уповноважені на здійснення діяльності у галузі землекористування, та органами державної фіскальної служби не має узгодженого порядку дій та обміну інформацією, що призводить в кінцевому підсумку до втрат місцевого бюджету, неможливості досягання принципу плановості та прогнозованості бюджетної діяльності на стадії виконання бюджету органу місцевого самоврядування.

Що стосується стадії затвердження нормативної грошової оцінки конкретної земельної ділянки, то можемо виокремити: етап затвердження документації із землеустрою і технічної документації з оцінки земель органами місцевого самоврядування або органами державної влади; етап затвердження документації із землеустрою і технічної доку-

ментації з оцінки земель центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин.

Розробники документації із землеустрою несуть відповідно до закону відповідальність за неподання документації із землеустрою до органів місцевого самоврядування або органів державної влади».

Наступною проблемою, яка негативно впливає на оподаткування земельним податком є відсутність вільного доступу до єдиної інформаційної бази про наявні земельні ділянки. Хоча, Державний земельний кадастр містить необхідну інформацію про об'єкт земельного податку, проте доступ до нього у фіскальних органів та органів місцевого самоврядування, державних місцевих адміністрацій є обмеженим. За загальним підставами, доступ до Державного земельного кадастру може здійснюватися в режимі читання у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [9]. Станом на теперішній час такий порядок не визначено. Доцільним вважається забезпечення вільного доступу для органів місцевого самоврядування та органів державної влади до відомостей, які містяться в Державному земельному кадастрі, що дозволить в повній мірі систематизувати та уніфікувати відомості про наявні земельні ділянки та їх власників – можливих платників земельного податку.

Наступним елементом структури земельного податку є його ставка, яка залежить від того чи проведено нормативну грошову оцінку землі чи ні. Так, ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки. В свою чергу, ставка податку



за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області [3]. Корисним досвідом для України щодо встановлення ставки земельного податку є досвід Німеччини. Так, у Німеччині земельний податок є основним джерелом надходжень до місцевих бюджетів. Ставка земельного податку складається з двох частин: встановленої в централізованому порядку, та надбавки обшин, розмір якої залежить від стану місцевого бюджету. Загальна ставка податку коливається у межах 0,6– 3,1 % [13, с. 55]. Застосування такого підходу в Україні дозволить регулювати ставку земельного податку в залежності від потреб відповідної територіальної громади. Хоча, концепція за якої нарахуванням та стягненням поземельного податку здійснюється органами місцевого самоврядування, а адміністрування його здійснюють податкові органи, до компетенції яких належить визначення бази оподаткування [14, с. 190] є далекоглядною ціллю для України, проте децентралізація державної влади повинна поступово створити умови, за яких органам місцевого самоврядування буде надано не лише декларативні права щодо земельного податку, але й реальні механізми впливу на його стан та адміністрування. Одним із важелів такого впливу також може бути реалізація прав у галузі земельних відносин, яких передбачено для органів сільських, селищних, міських рад та їх виконавчих органів. Зокрема, ст.12 Земельного кодексу України, до повноваження сільських, селищних, міських рад у галузі земельних відносин на території сіл, селищ, міст віднесено і право обмеження або тимчасової заборони (зупинення) використання

земель громадянами і юридичними особами у разі порушення ними вимог земельного законодавства. Крім того, підставою припинення права користування земельною ділянкою є систематична несплата земельного податку або орендної плати (ст. 141) [12].

Систематична несплата земельного податку або орендної плати означає несплату податку більше ніж один раз. Натомість, фактичним початком діяльності особи як платника плати за землю є подання першої декларації. Якщо її не подано у визначених законом випадках, то це буде несплатою земельного податку, але рис систематичності це порушення не набуде.

З врахуванням того, що нарахування фізичним особам сум податку проводиться контролюючими органами (за місцем знаходження земельної ділянки), які надсилають (вручають) платникові за місцем його реєстрації до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за встановленою формою [3], у разі відсутності податкового повідомлення-рішення наявність порушення норм податкового законодавства фізичною особою буде спірним. Також, у відповідності до п. 285. 2 Податкового кодексу України, центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно, у сфері будівництва щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [3]. Станом на теперішній час такий порядок не визначено. Таким чином, у разі відсутності необхідної інформації для обчислення і справляння плати за землю – податок на землю взагалі може бути не визначеним.

При цьому, під грубим порушенням умов сплати земельного податку або орендної плати необхідно вважати будь-



які умисні дії або бездіяльність платників податку на землю, яких спрямовано на ухилення від сплати цього податку.

Висновки. Враховуючи величезну важливість земельного податку для місцевих бюджетів, запропоновано зміни до законодавства, які оптимізують порядок сплати земельного податку та сприятимуть виробленню реальних механізмів впливу органів місцевого самоврядування на процес справляння земельного податку. Вбачається доцільним, визначити порядок подання інформації, необхідної для обчислення і справляння плати за землю; замінити формулювання ст. 141 Земельного кодексу України, виклавши її в такій редакції: «підставою припинення права користування земельною ділянкою є систематична несплата земельного податку або орендної плати та / або грубе порушення умов сплати земельного податку або орендної плати».

Бажання статі невід'ємною частиною європейської спільноти вимагає від України дотримання певних вимог та відповідності встановленим стандартам. Одним із критеріїв відповідності є розвинута економіка, яка забезпечує інтереси держави в цілому та кожного члена суспільства окремо. Наша держава вже багато років намагається зайняти своє «місце під сонцем», де всі її громадяни будуть робити добре, і кожен зможе задовольнити його потреби, незважаючи на те, що всі вони різні. Україна, як і майже всі пострадянські держави, відноситься до країн, що розвиваються, і цей фактор обов'язково повинен враховуватися при побудові сучасної економіки країни. Саме тому, актуальність земельного оподаткування не викликає сумнівів. Стаття присвячена висвітленню проблем, яких пов'язано із адмініструванням земельного податку в Україні. В ході дослідження звернуто увагу на невідповідність положень законодавства, яким врегульовано адміністрування земельного

податку, а також низький рівень взаємодії між органами, які встановлюють земельний податок та органами, які його справляють. Проаналізовано підходи до способів визначення земельного податку через категорії «податок на землю», «податок на купівлю та реєстрацію землі», «податок за користування землею». Запропоновано шляхи вдосконалення процедури нормативної грошової оцінки земельної ділянки та визначення порядку подання інформації, необхідної для обчислення бази плати за землю. Доцільним вважається доповнення Закону України «Про землеустрій» статтею 26 таким змістом: «Подання документації із землеустрою до органів місцевого самоврядування та державних органів влади, для затвердження документації із землеустрою від імені замовника документації здійснюється її розробником, якщо інше не встановлено договором» та статтею 28 такого змісту: «Розробники документації із землеустрою несуть відповідно до закону відповідальність за неподання документації із землеустрою до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин для внесення відомостей до Державного земельного кадастру від імені замовника».

Ключові слова: адміністрування, земельний податок, плата за землю, база оподаткування, документації із землеустрою.

Bilous-Osin T., Koicheva O. THEORETICAL AND LEGAL ASPECTS OF ADMINISTRATING OF LAND TAX

The desire to become an integral part of the European community demands from Ukraine to comply with certain requirements and to conform to the established standards. One of the criteria for compliance is the developed economy, which ensures the interests of the state as a whole and of each member of society separately. For many years



our state has been trying to take its "place in the sun" where all its citizens will do well, and everyone will be able to meet his or her needs, despite the fact that they all are different. Ukraine, like almost all post-Soviet states, refers to developing countries, and this factor must necessarily be taken into account when building the modern economy of the country. That is why the relevance of land taxation is undeniable. The article deals with the problems, which related to the administration of land tax in Ukraine. During the study, attention was paid to the inconsistency of the provisions of the legislation governing the administration of the land tax, and low level of interaction between the authorities that establish the land tax and the authorities that administer it. Approaches to the methods of determining land tax are analyzed using categories «capital profit tax», «purchase and registration tax», «real estate tax». Propose ways to improved the procedure of regulatory monetary valuation of land and determine the order of submission of information, which needed to calculate the basis of payment land tax. It is considered appropriate to supplement Law of Ukraine «On Land Management» with article 26 such content: «Submission of documentation on land management to local authorities and state authorities, for approval of land management documentation on behalf of the customer of the documentation is carried out by its developer, unless otherwise specified in the contract» and article 28 such content: «Developers of land management documentation are responsible under the law for not submitting land management documentation to the central executive authority responsible for lyse the state policy in the field of land relations for entering information in the State land cadastre on behalf of the customer».

Key words: administration, land tax, land payment, tax base, land management documentation.

Література

1. Land in Europe: prices, taxes and use patterns Luxembourg: Office for Official Publications of the European Union, 2010. p. 60
2. Про плату за землю: Закон України від 03.07.1992 р. № 2535-XI. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 38. Ст. 560. (втрата чинності від 01.01.2011 р.)
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 556.
4. Land and Property Tax: United Nations Human Settlements Programme. [Електронний ресурс]. – режим доступу: https://www.gltm.net/jdownloads/GLTN%20Documents/land-property-tax_a-policy-guideeng2011.pdf
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2015. № 7-8. Ст. 506.
6. Павлій А. С. Аналіз зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Вип. 7. Ст. 157 – 160.
7. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV. Відомості Верховної Ради України. 2004. № 15. Ст. 229.
8. Про землеустрій: Закон України від 22.05.2003 р. № 858-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 36. Ст. 282.
9. Про Державний земельний кадастр: Закон України від 07.07.2011р. № 3613-VI. Офіційний вісник України. 2011. № 60. Ст. 64.
10. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
11. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. Офіційний вісник України. 1997. № 25. Ст. 20.
12. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 р. № 2768-III. Відомості Верховної Ради України. 2002. № 3. Ст. 27.
13. Клименко О. В. Податкова система Федеративної Республіки Німеччина. Збірник матеріалів всеукраїнської наукової конференції 23–24 квітня 2004 р. Частина 2. – К. : НПУ ім. М. П. Драгоманова, 2004. Ст. 55–57.
14. Поляк А.В. Досвід місцевого оподаткування Німеччини та його використання в процесі реформування податкової системи України. Вісник Запорізького національного університету. 2014. № 4(1). Ст. 188 – 194.