

11. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 27 жовтня 2015 р. по справі № 816/4373/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53108572>.
12. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 2 березня 2016 р. № 816/4686/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54752272>.
13. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 9 лютого 2016 р. № 816/4699/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55797805>.
14. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 13 січня 2016 р. № 816/4373/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55052417>.
15. Про упорядкування структури заробітної плати, особливості проведення індексації та внесення змін до деяких нормативно-правових актів : постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2015 р. № 1013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1013-2015-p>.
16. Гаврилюк Р.О. Конституційний принцип заборони зворотної дії закону в часі та податково-правова доктрина України / Р.О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2002. – № 161. – С. 75–84.
17. Справа про податки : рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням президента України від 5 квітня 2001 № Зрп/2001, Справа № 1–16/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
18. Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України : Закон України від 12 серпня 2014 № 1636–VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

УДК 347.73

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЗЕМЕЛЬНОЙ НЕДВИЖИМОСТИ В УКРАИНЕ И НЕКОТОРЫХ СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

TAXATION OF LAND PROPERTY IN UKRAINE AND SOME EUROPEAN UNION COUNTRIES

Шульга Т.М.,

к.ю.н., доцент, доцент кафедры финансового права

Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого

В статье поднимается ряд вопросов, которые возникают при изучении и выявлении особенностей законодательного регулирования платы за землю как составляющей налога на имущество в Украине, а также при рассмотрении современной ситуации с налогообложением земельной недвижимости в Европейском Союзе. Важной задачей представленной работы является поиск направлений решения некоторых проблем, касающихся определения отдельных элементов правового механизма земельного налога. Отмечается, в большинстве стран Европейского Союза, как и в Украине, налог на недвижимое имущество включает, в частности, совокупность двух платежей: налог на землю и налог на недвижимость, отличную от земли. Еще одна общая черта проявляется в том, что доходы от этих платежей поступают в местные бюджеты.

Ключевые слова: налогообложение, недвижимость, земля, плата за землю, объект налога, плательщик налога.

У статті порушується низка питань, які виникають під час вивчення та виявлення особливостей законодавчого регулювання плати за землю як складника податку на майно в Україні, а також під час розгляду сучасної ситуації з оподаткуванням земельної нерухомості в Європейському Союзі. Важливим завданням представленої роботи також є пошук напрямів вирішення деяких проблем, що стосуються визначення окремих елементів правового механізму земельного податку. Зазначається, що в більшості країн Європейського Союзу, як і в Україні, податок на нерухоме майно містить, зокрема, сукупність двох платежів: податок на землю і податок на нерухомість, відмінну від землі. Ще однією спільною рисою є те, що доходи від цих платежів надходять до місцевих бюджетів.

Ключові слова: оподаткування, нерухомість, земля, плата за землю, об'єкт податку, платник податку.

The article raises a number of issues encountered during the study and identification of legislative regulation features of land fees as a component of property tax in Ukraine, as well as some similar issues and current situation with the land taxation in the European Union countries. An important task of this paper is searching for the directions and solutions of some problems concerning the definition of separate elements of the land tax legal mechanism. The noteworthy feature is that in Ukraine, as in most European Union countries the real estate tax includes the aggregate of two payments: a land tax and a property tax other than land. Another common feature is that revenues from these payments go to the local budgets. In general terms, property tax in foreign publications is defined as periodic and non-recurrent tax on the property usage, ownership or transfer. These include taxes on real property or net assets, taxes on the change of ownership of property through inheritance or gift and taxes on financial and capital transactions. The land tax is an obligatory element of the modern taxation system and a stable source of revenues to the budget, as well as one of the main instruments of the mechanism of state administration in relation to the usage and protection of land property. Land tax is not an earmarked payment and does not contain an indication of a certain equivalent exchange. Land tax, as a financial and legal instrument, does not provide for its payer freedom of choice. Non-payment of land tax within the stipulated time-frame entails negative consequences for the person, in particular, the application of financial penalties. In the context of evolving marketization of land relations, the issue of fair, transparent and affordable taxation of lands as real estate, based on its market value, becomes the issue of particular urgency.

Key words: taxation, real estate, land, payment for land, tax object, taxpayer.

Включение Украины в европейские и мировые интеграционные процессы обуславливает необходимость реформирования как системы налогообложения страны, так и системы публичных доходов в целом. Это требует совершенствования их правового регулирования и достижения уровня, который бы отвечал современным тенденциям правового развития, а также международным стандартам в указанной сфере.

В современных рыночных условиях, когда состав доходов, их место и роль в формировании государ-

ственного и местных бюджетов существенно меняется, в систему существующих в государстве доходов включаются разнообразные по характеру и сути платежи. В большинстве стран с развитой рыночной экономикой и стабильной налоговой системой для обеспечения интересов общества на местных уровнях принято полагаться на имущественное налогообложение. Поэтому вопрос о способах увеличения налоговых поступлений в бюджеты, в частности от имущества, всегда будет актуальным.

Целью статьи является изучение и выявление особенностей законодательного регулирования платы за землю как составляющей налога на имущество в Украине, а также рассмотрение современной ситуации с налогообложением земельной недвижимости в Евросоюзе. Важной задачей представленной работы также является поиск направлений решения некоторых проблем, касающихся определения отдельных элементов правового механизма земельного налога.

В научной литературе отмечается, что при рассмотрении вопроса о налогообложении недвижимости, исходя из анализа зарубежных информационных источников, следует выделять такие объекты, как земля и недвижимость, отличающаяся от земли [1]. Таким образом, как и в Украине, в большинстве стран Европейского Союза (далее – ЕС) налог на недвижимое имущество включает, в частности, совокупность двух платежей: налог на землю и налог на недвижимость, отличную от земли. Еще одна общая черта проявляется в том, что доходы от этих платежей поступают в местные бюджеты. Обычно к перечню объектов недвижимого имущества в целях налогообложения принято причислять земельные участки (в том числе недра, леса, многолетние насаждения и т. д.), а также все объекты, расположенные на таких участках и перемещение которых невозможно без потери их качественных или функциональных характеристик (свойств), уменьшения их стоимости (обесценивания) и изменения основного назначения (здания и сооружения различного типа, жилые дома, объекты незавершенного строительства и т. п.) [1]. В общем понимании налог на имущество в зарубежных источниках определяется как периодические и единовременные налоги на использование, владение или передачу имущества. К ним относятся налоги на недвижимое имущество или чистые активы, налоги на смену собственности на имущество через наследование или дарение и налоги на финансовые и капитальные операции. По последним аналитическим данным, официально представленным Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) [2], налог на недвижимое имущество (включая земельную недвижимость) в странах Европейского Союза по итогам 2016 г. составил максимально в Великобритании 4,2% от ВВП, 4,1% – во Франции, 3,5% – в Бельгии и столько же в Люксембурге, 2,8% – в Италии. Минимальный доход от налога на недвижимость был получен, например, в Эстонии – 0,3% от валового внутреннего продукта (далее – ВВП), 0,4% – в Словакии, 0,5% – в Чехии, 0,6% – в Австрии. Из чего можно сделать вывод, что в целом политика налогообложения имущества в странах ЕС не унифицирована и налоговое давление различно.

Раскрывая вопрос о правовом регулировании земельного налогообложения в Украине, обратимся, прежде всего, к Налоговому кодексу Украины [3], где установлено, что составляющей налога на имущество является плата за землю (ст. 265), которая, в свою очередь, представляет собой обязательный платеж, взимаемый в форме земельного налога или арендной платы за земельные участки государственной и коммунальной собственности (ст. 14.1.147.). В качестве специфического налогового рычага земельный налог используется при распределении части чистого дохода, полученного производителями независимо от их расходов и усилий, а в основном благодаря естественным факторам (или более ранним вложениям). Будучи одним из основных инструментов механизма государственного управления в отношении использования и охраны земель, он является обязательным элементом современной системы налогообложения и стабильным источником поступлений в бюджетную систему.

Согласно ст. 14.1.72 Налогового кодекса Украины, земельный налог – это обязательный платеж, взимаемый с владельцев земельных участков и земельных долей (паев), а также постоянных землепользователей. Следует сказать,

что такое определение фактически не отображает правовой сущности данного налогового платежа, поскольку носит обобщающий характер. В науке финансового права в разное время были высказаны различные точки зрения по земельному налогу. Но их объединяло то, что все они учитывали его роль, значение и место, которое он занимал в тот или иной период в структуре бюджетных доходов. Кроме того, подходы к характеристике земельного налога зависели от соответствующих социально-экономических, политических и других условий в государстве.

Общезвестно, что обязанность, которая касается уплаты земельного налога, имеет односторонний характер. То есть в налоговых правоотношениях налоговое обязательство касается только одного субъекта – плательщика. У государства же как участника данных правоотношений не возникает никаких встречных обязательств. Именно с учетом изложенных положений в теории финансового права признак безвозмездности налога принято считать одним из определяющих [4, с. 28–31].

Если принимать во внимание безвозмездный характер налога, то можно сделать вывод, что плательщик не может претендовать на конкретную пользу от государства. Но такой вывод ошибочен. В данном случае речь идет фактически об удовлетворении публичных интересов, в том числе и самого плательщика земельного налога. Конкретный плательщик налога, формируя бюджетные доходы, не получает и не может рассчитывать на какое-то индивидуальное вознаграждение от государства за уплаченный им налоговый платеж. Исходя из вышесказанного, следует согласиться с обоснованным мнением П.С. Пацуркивского, который считает, что результат взыскания с плательщика (физического или юридического лица) соответствующего платежа прямо или косвенно идет ему на пользу как члену всего общества [5, с. 126].

Земельный налог не является платежом с конкретным целевым назначением и не содержит указания на определенный эквивалентный обмен. Кроме указанных признаков земельного налога, которые обусловлены объективными сущностными характеристиками его правовой природы, существуют и некоторые другие его правовые различия. Так, при уплате земельного налога обязательно происходит переход права собственности от плательщика налоговых сумм к государству. Физические и юридические лица, имеющие, например, в частной собственности земельный участок, реализуют свое налоговое обязательство путем отчуждения части принадлежащего им имущества в виде соответствующих денежных сумм. Налоговые суммы от его начисления уплачиваются в соответствующие бюджеты местного уровня. Земельный налог как финансово-правовой инструмент не предусматривает для его плательщика свободы выбора. Неуплата земельного налога в установленный срок влечет для лица негативные последствия, в частности, применение финансовых 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.

Налоговое законодательство Украины субъектами, которые должны платить земельный налог, признает также постоянных землепользователей (ст. 269 Налогового кодекса Украины), использующих земельные участки, не будучи их владельцами. Таким образом, в состав плательщиков земельного налога закон включает также государственные и коммунальные предприятия, учреждения и организации. Очевидно, что такой подход законодателя к последним субъектам, которые платят земельный налог, является недостаточно обоснованным. Если учитывать, что плательщиками земельного налога выступают и частные владельцы, и землепользователи, то следует сделать вывод, что закон фактически отождествляет этих

субъектов. Между тем они характеризуются различным правовым статусом, которому присущи специфические черты. То обстоятельство, что и частные владельцы земли, и землепользователи обязаны платить обязательные платежи в бюджет за конкретный земельный участок, не является достаточным основанием для отождествления названных субъектов с финансово-правовой точки зрения. Частные владельцы земельных участков используют их по праву собственности, а постоянные землепользователи (в частности, государственные и коммунальные предприятия, учреждения и организации) – по праву постоянного пользования. В связи с этим было бы уместным различать бюджетные доходы в виде земельного налога с частных владельцев земельных участков и сбора за специальное использование земли постоянными землепользователями. Как ранее отмечалось, использование земельных участков лицами, не являющимися их владельцами, а имеющими статус постоянных землепользователей, по своей сути и характеру относится к специальному. Такое использование земли фактически выступает разновидностью специального использования природных ресурсов. Правовым последствием использования субъектами земель коммунальной собственности по праву постоянного пользования выступает их обязанность вносить в местные бюджеты соответствующие денежные суммы в форме сбора за специальное использование этих земель. Плательщиками такого сбора должны признаваться постоянные землепользователи, круг которых определен ст. 92 Земельного кодекса Украины [6]. Предприятия, организации и учреждения, созданные на основе государственной или коммунальной собственности, которым в постоянное пользование предоставлены земельные участки, фактически имеют статус специальных землепользователей, которым присущи общие черты с субъектами специального использования других природных ресурсов (использование земли, как и других природных ресурсов, осуществляется на платных началах, возникает такое право по разрешительной системе и др.). Предложенный подход к выделению в качестве бюджетных доходов платежей от земельного налога и сбора за специальное использование земли в полной мере будет отвечать требованиям налоговой политики государства и интересам наполнения местных бюджетов.

Действующее законодательство, определяя круг плательщиков, не учитывает иностранные государства, которые могут приобретать в собственность на территории Украины земельные участки несельскохозяйственного назначения. В связи с этим возникает вопрос о возможности признания плательщиком земельного налога иностранного государства. Кроме того, следует учитывать, что в современных условиях среди физических лиц самостоятельный статус имеют физические лица-предприниматели,

которые могут приобретать в частную собственность земельные участки для осуществления предпринимательской деятельности. Так что они тоже должны признаваться самостоятельными плательщиками земельного налога.

В последнее время в условиях развития рыночных земельных отношений особую актуальность приобретает вопрос о справедливом, прозрачном и доступном налогообложении земли как недвижимости, на базе ее рыночной стоимости. Земля, будучи недвижимостью, представляет собой непередаваемую собственность, уникальность которой обусловлена рядом особенностей, к которым в литературе относят: наглядность (наличие блага, очевидность уровня дохода, благосостояния); постоянство местоположения; длительность существования; обязательность государственной регистрации и др.

Поднимая вопрос об определении объекта земельного налога, следует отметить, что Налоговый кодекс Украины выделяет в этом качестве, в частности, земельные доли (паи), находящиеся в собственности (ст. 270.1.2). Земельный кодекс Украины (ст. 2) среди объектов земельных отношений различает земли в пределах территории Украины, земельные участки и права на них, в том числе на земельные доли (паи). Но в ст. 206 этого же кодекса земельные доли (паи) в качестве объектов платы за землю не рассматриваются. Исходя из анализа вышеуказанных норм, более обоснованным будет закрепление в качестве объекта земельного налогообложения именно права на земельную долю (пай). Дополнительной аргументацией к изложенной позиции может послужить пример налогообложения земли в Эстонии, где Налогово-таможенный департамент, согласно установленным законодательным нормам, для определения возникновения налогового обязательства по земельному налогу, берет за основу наличие права собственности или права пользования по состоянию на 1 января налогового года [7].

Изложенное позволяет утверждать, что налогообложение земли в Украине как составляющей налога на имущество до сих пор не стало системой, которая бы обеспечивала эффективный процесс расчета ожидаемых бюджетных доходов от обозначенных платежей, установления ставок налогообложения, администрирования и т. д. Главным негативным последствием такой ситуации является неустойчивость и нестабильность материально-финансовой базы местного самоуправления.

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

ЛИТЕРАТУРА

1. Педь І.В. Класифікація майнових податків у національних податкових системах країн світу / І.В. Педь, Ю.М. Лисенков, О.Я. Мельник // Ефективна економіка. – № 5. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1696>.
2. Данные ОЭСР по налогу на имущество [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>.
3. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
4. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран : вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.
5. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави : проблеми методології / П.С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1997. – С. 126.
6. Земельний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3–4. – Ст. 27
7. Land Tax Act of Estonian RT I, 07.04.2017, 102 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/504092017012/consolide>.