

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ ТА ІНОЗЕМНИХ КРАЇНАХ

У статті розглянуто правове регулювання земельного податку в Україні та деяких іноземних державах. Встановлено наявність декількох концепцій земельного оподаткування. Підкреслено, що земельне оподаткування різниться за об'єктами оподаткування, податковою базою, ставками, способами справляння і стягнення податку, фіскальними повноваженнями органів влади різного рівня, масштабами та кількістю наданих пільг. Констатовано, що найбільш ефективні системи земельного оподаткування функціонують у країнах із розвиненим земельним ринком та ринком нерухомості, оскільки від повноти обліку об'єктів оподаткування залежать ефективність оподаткування і зростання надходжень податкових доходів до бюджетів.

Ключові слова: земельний податок; правове регулювання земельного податку; оцінка земель.

Постановка проблеми. Одним із основних принципів земельного права є принцип платності використання земель, який закріплений у Земельному кодексі України й передбачає надання за плату (в грошовому еквіваленті) об'єкта, який передають у власність або користування відповідному суб'єктові [1, с. 107].

Наразі сутність принципу платності використання земель розкривається також за допомогою наявності правового механізму справляння плати за землю, яка включає в себе земельний податок та орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності (далі — орендна плата). Вказані платежі передбачені Податковим кодексом України. Плата за землю є істотним джерелом доходів місцевих бюджетів та є другим за обсягом джерелом надходжень доходів після податку на доходи фізичних осіб.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Деякі аспекти правового регулювання земельного податку були досліджені такими правниками, як: Є. М. Богатирьова, М. П. Кучерявенко, Ю. І. Плотнікова, Т. М. Шульга. Разом із тим, низка питань, пов'язаних із закріпленням зазначеного податку ще не були предметом наукових досліджень. Виходячи з цього, **метою статті** є розгляд правового регулювання земельного податку в Україні та деяких зарубіжних країнах.

Виклад основного матеріалу. Як слушно підкреслює Є. М. Богатирьова, зміни в системі оподаткування землі 2015 року позитивно позначилися на надходженні даного податку, про що свідчить виконання плану з надходження плати за землю в 2015-2017 роках. Можна констатувати, що переведення плати за землю до місцевих податків сприяло удо-

сконаленню його адміністрування [2, с. 3]. З огляду на вагомість бюджетних надходжень від сплати земельного податку зупинимося на розгляді правового механізму останнього більш детально.

Уже усталеним у науці податкового права є підхід, за якого до елементів правового механізму податку належать: а) основні елементи – визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, що формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь з основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним. До основних елементів правового механізму податку і збору належать: а) платник податку чи збору; б) об'єкт оподаткування; в) ставка податку чи збору.

Додаткові елементи — деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму. Варто враховувати, що додаткові елементи так само обов'язкові, як і основні, вони не мають факультативного характеру. Цілісний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів, і відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий податок чи збір (наприклад, неможливо представити податок, що незрозуміло куди надходить: до якого бюджету, бюджету чи цільового фонду).

Факультативні елементи є необов'язковими для правового механізму податку і можуть закріплюватися в законодавчих актах, підкреслюючи своєрідність саме цього податкового механізму, але їх може і не бути. В окремих випадках специфіка податку вимагає виділення в його механізмі особливих еле-

ментів, характерних винятково для даного податку. Наприклад, ведення спеціальних кадастрів по майнових податках; специфічних реєстрів; бандерольний спосіб сплати тощо. Подібні елементи і складають групу факультативних, котрі можуть бути у податковому механізмі, а можуть і не використовуватися [3, с. 49 – 50]. На наш погляд, наведена класифікація елементів правового механізму податку є умовною, оскільки для чіткої й повної регламентації такого механізму необхідна наявність всіх елементів податкового механізму, оскільки їх відсутність ускладнює, а іноді й навіть унеможливує справляння відповідних платежів. З урахуванням обмеженого обсягу наукової публікації ми зупинимося на розкритті деяких елементів правового механізму земельного податку.

Згідно з п. 269.1 ст. 269 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) до платників цього місцевого податку належать: землевласники, постійні землекористувачі [4]. При цьому слід враховувати, що особливості справляння податку суб'єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (єдиний податок), встановлюються гл. 1 розд. XIV ПКУ. Це пов'язано із тим, що єдиний податок виступає консолідованим платежем. Так, платники єдиного податку звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів: 1) податку на прибуток підприємств; 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - четвертої групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з цією главою; 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену пп. 1 п. 293.3 ст. 293 ПКУ, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи; 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої - третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; 5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи (п. 297.1 ст. 297 ПКУ). Наведене свідчить, що платники єдиного податку не є платниками земельного податку.

Наступним елементом правового механізму досліджуваного платежу є об'єкт оподаткування. Від-

повідно до п. 270.1 ст. 270 ПКУ за земельним податком таким об'єктом виступають земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, а також земчастки (паї), що перебувають у власності. Водночас не всі землі, які перебувають у власності чи у постійному користуванні, оподатковуються земельним податком.

У ст. 283 ПКУ міститься вичерпний перелік земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню земельним податком. Зокрема, до них належать:

(1) сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

(2) землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

(3) земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

(4) землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування - землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг, а саме:

а) паралельні об'їзні дороги, поромні переправи, снігозахисні споруди і насадження, протилавинні та протисельові споруди, вловлюючі з'їзди, захисні насадження, шумові екрани, очисні споруди;

б) майданчики для стоянки транспорту і відпочинку, склади, гаражі, резервуари для зберігання паливно-мастильних матеріалів, комплекси для зв'язування великогабаритного транспорту, виробничі бази, штучні та інші споруди, що перебувають у державній власності, власності державних підприємств або власності господарських товариств, у статутному капіталі яких 100 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі;

(5) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (се-

лянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень;

(6) земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв.

(7) земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод), згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі.

(8) земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статуту (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку [4]. Проаналізувавши наведені вісім категорій земельних ділянок, варто зазначити, що вони мають значення для загальнодержавної екологічної, культурної, політичної, правової безпеки усіх осіб, що перебувають на її території.

У цьому контексті А. С. Павлій пропонує виділити три основних концепції земельного оподаткування, які розкривають землю як об'єкт оподаткування, а саме, коли земля: (а) є самостійним окремим об'єктом оподаткування; (б) оподатковується разом із розташованими на ній поліпшеннями; (в) є об'єктом оподаткування декількох податків [5, с. 158].

Найбільш поширеним є оподаткування землі разом із розташованими на ній об'єктами нерухомого майна (будівлями та спорудами). Широкого застосування така система оподаткування набула переважно в розвинених країнах (Канаді, США, Іспанії, Португалії та ін.). Інший варіант оподаткування землі також є різновидом податку на нерухомість, що базується на модифікованій системі оподаткування за різними ставками (two gate property taxation або split-rate taxation), у результаті чого розмір ставки податку на землю відрізняється від ставки податку на будівлі, тобто на вкладення в землю. Успішний досвід такого оподаткування застосовується у штаті Пенсільванія.

Коли оподаткування обмежується лише землею, або коли до оподаткування землі застосовуються більш високі податкові ставки, ніж до будівель, то оподаткування здійснюється у формі земельного податку (land value taxation) на базі вартості землі. Подібна система земельного оподаткування застосовується у таких країнах, як Данія, Естонія, Росія, Гонконг, Сінгапур і Тайвань, а також у субрегіонах Ав-

стралії (Новому Південному Уельсі), Мексики (Мехікалі).

Світова практика свідчить про те, що в більшості країн земля оподатковується у складі податку на нерухоме майно за єдиною ставкою на базі комбінованої оцінки вартості землі та розташованих на ній будівель. За такою системою оподаткування земля виступає як своєрідний компонент, що підлягає інвестуванню. На відміну від оподаткування вартості землі, оподаткування нерухомості часто поєднує грошові потоки і комбінацію методів збору на всіх щаблях влади, від місцевого до загальнодержавного.

Узагальнюючи зарубіжний досвід побудови систем земельного оподаткування за методикою встановлення податкової бази, їх можна розділити на дві групи: на основі вартості об'єкта оподаткування (value-based property tax systems); на основі його площі (area-based property tax systems) [5, с. 158].

У свою чергу, системи земельного оподаткування на основі вартості нерухомого майна є характерними для держав із розвинутою економікою. Типовими представниками країн, що використовують ринкову вартість (market value) об'єкта оподаткування як податкову базу, є країни ОЕСР, такі як США, Канада та Японія. Об'єктами оподаткування в цих країнах є земля разом із розташованими на ній поліпшеннями. Характерною рисою «market value-based property tax systems» є високий рівень адміністрування за рахунок розробки та використання фіскального кадастру нерухомості, в якому містяться відомості про земельні ділянки і розташовані на них об'єкти нерухомості. Крім того, у США та Канаді задля справедливої та ефективно оцінки групи об'єктів нерухомості з метою оподаткування використовується автоматизована система масової оцінки нерухомості, під час побудови якої враховуються економічні, соціальні, демографічні, правові, адміністративні та екологічні чинники.

Завдяки використанню методики масової оцінки нерухомості в країнах ОЕСР переоцінка ринкової вартості об'єктів оподаткування та, відповідно, зміна податкової ставки проводиться щороку. Це дає змогу зробити оподаткування землі та розташованих на ній поліпшень більш справедливим із точки зору об'єктивного розподілу податкового навантаження в умовах постійних перетворень на ринку нерухомості та в економіці країн у цілому.

Наприклад, у США органи муніципальної влади встановлюють податкову ставку так, щоб зібрати тільки ту суму, яка потрібна для виконання своїх фінансових зобов'язань, а саме для фінансування конкретних міських соціальних заходів [5, с. 158 - 159]. Складаючи бюджет на наступний рік, органи

місцевого самоврядування в разі зміни бюджетних потреб проводять корегування ставки оподаткування. Проте слід відзначити, що масова оцінка – це спрощений підхід, за допомогою якого неможливо оцінювати унікальні об'єкти.

Широкого застосування у світі набула система земельного оподаткування, заснована на орендній вартості об'єкта оподаткування (rental value). Головна відмінна риса такої системи полягає в тому, що за податкову базу приймається орендна вартість нерухомого майна, а не повна, як у попередньому випадку. Орендною вартістю вважається вартість, яка потенційно може бути отримана власником нерухомого майна від передачі його в оренду.

Система земельного оподаткування, заснована на орендній вартості об'єкта оподаткування, застосовується в деяких країнах Європи (Великобританії, Іспанії, Франції, Португалії, Греції), Азії (Індії, Таїланді) та Африки (Тунісі). Вважається, що під час використання орендної вартості як податкової бази ставка податку є значно вищою, ніж у випадку, коли за базу оподаткування приймають ринкову вартість. Проте на практиці система земельного оподаткування, заснована на річній вартості оренди, викликає багато заперечень через складний процес визначення орендної вартості та адміністрування податку. Як наслідок, у деяких країнах (Великобританія, Португалія, Індонезія) наразі відбувається перехід від бази оподаткування у вигляді оренди до ринкової вартості нерухомості [5, с. 159].

Система земельного оподаткування на основі кадастрової вартості (cadastral value) відрізняється від попередніх тим, що за базу оподаткування приймається вартість земельної ділянки та розташованих на ній об'єктів нерухомості, яка відображається у державному кадастрі. Така система оподаткування відзначається детально відпрацьованими процедурами ведення обліку об'єктів оподаткування, високою точністю визначення меж землеволодінь та гарантіями зареєстрованих прав. Кадастрова вартість як база оподаткування використовується переважно в розвинених країнах Європи, серед яких можна виділити Францію, Німеччину, Швецію. Головною відмінною рисою оподаткування за кадастровою вартістю порівняно з ринковою є те, що збір інформації, аналіз та оцінку нерухомості здійснює державний кадастровий орган, який має представництва по всій країні, у той час як у країнах, де як податкова база використовується ринкова вартість, цими питаннями займаються різні установи (реєстраційні, оціночні, страхові компанії).

На відміну від систем оподаткування, що ґрунтуються на вартості об'єктів нерухомості, система

оподаткування на основі площі не потребує проведення оцінки об'єктів оподаткування. Наприклад, у місті Скрентон, штат Пенсільванія, використовується двоставковий податок, що справляється з оціночної вартості землі за ставкою 10,3 відсотка, а також із вартості поліпшень за ставкою 2,2 відсотки. З огляду на те, що вартість землі та вартість поліпшень становлять 24 і 76 відсотків від загальної податкової бази відповідно, еквівалентна ставка єдиного податку на нерухомість, включаючи землю та поліпшення, дорівнює 3,7 відсотки [5, с. 159].

У деяких країнах всі типи нерухомого майна є об'єктами оподаткування одного податку на нерухомість. В інших застосовуються різні податки для різних типів нерухомості. Країни можуть, наприклад, мати окремі податки на землю та будівлі; окремі податки на житлову та нежитлову нерухомість; або окремі податки для міських або сільських районів». використовується в країнах, де спостерігається відсутність розвиненого земельного ринку, а також недостатньо розроблений земельний кадастр, що унеможливує отримання об'єктивної інформації для застосування оцінних механізмів у визначенні податкової бази. Наразі систему оподаткування землі на основі площі застосовують країни, що розвиваються, а саме країни Центральної та Східної Європи, Латинської Америки та Африки. Як правило, у цих країнах земля та нерухомість оподатковуються окремо.

Показово, що Ю. І. Плотнікова, досліджуючи особливості земельного оподаткування в зарубіжних країнах, також відзначає наявність декількох концепцій. Учена зазначає, що особливості такого оподаткування залежить від типу правової сім'ї, до якої належить та чи інша держава. Так, в країнах з англосаксонською системою права податок на землю є переважно державним, він виокремлюється у складі податку на нерухомість, платниками якого є власники такої нерухомості. А в країнах континентальної правової сім'ї такий платіж належить до місцевих і може як належати до податку на нерухомість, або на капітал, так і існувати окремо [6, с. 14].

Висновки. Як бачимо, кожна держава має доволі усталену модель справляння земельного податку, яка передбачає встановлення ефективних податкових ставок та пільг, об'єктивної бази оподаткування тощо. Водночас оподаткування розглядуваним податком у різних країнах різниться за об'єктами оподаткування, податковою базою, ставками, способами справляння і стягнення податку, фіскальними повноваженнями органів влади різного рівня, масштабами та кількістю наданих пільг та ін. Загальною позитивною їх рисою є те, що у розглянутих країнах

кошти від сплати податку на нерухомість або чистого земельного податку спрямовуються на розвиток міської інфраструктури, тому громадянам вигідно сплачувати цей податок. При цьому найбільш ефективні системи земельного оподаткування функціонують у країнах із розвиненим земельним ринком та ринком нерухомості, оскільки від повноти обліку об'єктів оподаткування залежать ефективність оподаткування і зростання надходжень податкових доходів до бюджетів. Тож вбачаємо доцільним та логічним застосування масової оцінки земель, що використовується в країнах ОЕСР. На відміну від нормативної оцінки земель (наразі використовується в Україні), масова оцінка дозволяє зробити оподаткування землі та розташованих на ній об'єктів більш справедливим із точки зору об'єктивного розподілу податкового навантаження в умовах постійних перетворень на ринку нерухомості.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Говорун М. Правова природа принципу платності землекористування. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 9. С. 103–108.
2. Богатирьова Є. М. Плата за землю як джерело наповнення місцевих бюджетів України. *Ефективна економіка*. 2018. № 6.
3. Податкове право: навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Київ : ЮрІнком Інтер, 2004. 319 с.
4. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv>.
5. Павлій А. С. Аналіз зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. №7. С. 157–160.
6. Плотнікова Ю. І. Правове регулювання плати за землю в Україні: автореф. ... канд. юрид. наук. Київ, 2017. 23 с.

REFERENCES

1. Hovorun, M. (2018). Pravova pryroda pryntsyphu platnosti zemlekorystuvannia. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo - Entrepreneurship, economy and law*, 9, 103–108 [in Ukrainian].
2. Bohatyrova, Ye. M. (2018). Plata za zemliu yak dzherelo napovnennia mistsevykh biudzhetyv Ukrainy. *Efektivna ekonomika - An efficient economy*, 6 [in Ukrainian].
3. Podatkove pravo: navch. posib. M. P., Kucheriavenka (Ed.). (2004). Kyiv: YurInkom Inter [in Ukrainian].
4. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. (2010). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv> [in Ukrainian].
5. Pavlii, A. S. (2016). Analiz zarubizhnoho dosvidu pobudovy system zemelnoho opodatkuvannia. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Ser.: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo – Scientific Bulletin of Uzhgorod National University. Ser.: International Economic Relations and the World Economy*, No. 7, 157–160 [in Ukrainian].
6. Plotnikova, Yu. I. (2017). Pravove rehuliuвання platy za zemliu v Ukraini: *extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].

МАКУХ А. В.

доктор юридических наук, профессор кафедры гражданского, административного и финансового права
Института права имени Владимира Сташиса Классического частного университета

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЗЕМЕЛЬНОГО НАЛОГА В УКРАИНЕ И ИНОСТРАННЫХ СТРАНАХ

В статье рассмотрены правовое регулирование земельного налога в Украине и некоторых иностранных государствах. Установлено наличие нескольких концепций земельного налогообложения. Подчеркнуто, что земельный оподаткування отличается по объектам налогообложения, налоговой базой, прудами, способами взимания и взыскания налога, фискальными полномочиями органов власти различного уровня, масштабам и количеству

предоставляемых льгот. Констатировано, что наиболее эффективные системы земельного налогообложения функционируют в странах с развитым земельным рынком и рынком недвижимости, поскольку от полноты учета объектов налогообложения зависят эффективность налогообложения и рост поступлений налоговых доходов в бюджеты.

Ключевые слова: земельный налог; правовое регулирование земельного налога; оценка земель.

MAKUCH O.V.

2nd PhD, Professor Of Constitutional, Administrative and Finance Law Department of Vladimir Stashys Law
Institute of Classic Private University

SOME ISSUES OF LEGAL REGULATION OF THE LAND TAX IN UKRAINE AND FOREIGN COUNTRIES

Problem setting. One of the basic principles of land law is the principle of payment for land use, which is enshrined in the Land Code of Ukraine and provides for the payment (in monetary terms) of the object, which is transferred to the property or use of the respective entity.

At present, the essence of the principle of payment for land use is also revealed through the existence of a legal mechanism for payment of land, which includes land tax and rent for land of state and communal property (rent). These payments are provided for by the Tax Code of Ukraine. Land payment is a significant source of local budget revenue and is the second largest source of income after the personal income tax.

Analysis of recent researches. A lot of scientists, in particular: M. P. Kucheryavenko, T. M. Shulga, E. M. Bogatyryova, Yu. I. Plotnikova, and others are trying to cover some aspects of modern legal regulation of land taxation.

Article's main body. The article is devoted to the study of the modern legal regulation of land tax in Ukraine and foreign states. The experience of OECD countries is explored.

The author found that each state has a fairly well-established land tax model that provides for effective tax rates and benefits, an objective tax base, and so on. At the same time, differentiated taxation in different countries varies in terms of taxation, tax base, rates, methods of tax collection, fiscal powers of different levels of government, scope and amount of privileges, etc. A common feature of these countries is that in the rampant countries, the proceeds from the payment of a real estate tax or a pure land tax are directed to the development of urban infrastructure, so it is profitable for citizens to pay this tax. At the same time, the most effective systems of land taxation operate in the countries with developed land and real estate market, since the efficiency of taxation and increase of tax revenues to the budgets depend on the completeness of accounting of the objects of taxation.

Conclusions and prospects for the development. Therefore, we consider it expedient and logical to apply the land valuation used in OECD countries. Unlike land valuation (currently in use in Ukraine), mass valuation makes it more fair to assess the taxation of land and its objects from the point of view of the objective distribution of the tax burden in the context of constant changes in the real estate market.

Keywords: land tax; legal regulation of land tax; land valuation.

Макух О. В. Деякі питання правового регулювання земельного податку в Україні та іноземних країнах. *Право та інноваційне суспільство*: електрон. наук. вид. 2019. № 2 (13). URL: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2019/12/Makuch13.pdf>.