

УДК 347.73

Э.Б. ПАВЛЕНКО, Национальная юридическая академия Украины имени Ярослава Мудрого

ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА НАЛОГА НА ЗЕМЛЮ

Ключевые слова: налог, налог на землю.

Актуальными видятся проблемы, связанные с правовым регулированием налогового механизма, классификацией и исследованием элементов этого правового явления, которые представляют одну из ключевых аспектов в теории налогового права. Это обусловлено тем, что данная конструкция непосредственно связана с особенностями компетенции органов власти и управления в сфере налогообложения, порядком установления, изменения и отмены обязательных платежей налогового характера, контроля их уплаты, которые представляют собой целостную, законодательно определенную структуру, присущую всем без исключения налогам и сборам. Без определения в нормативном акте о налоге данных элементов закон действовать не будет.

Данным вопросам уделялось определенное внимание как со стороны современных исследователей И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляева [3, с.42-51; 5, с.96-98; 7, с.80-83; 6, с.101-107; 12, с.61-67], так и ученых XIX ст. [9, с.303-304]. Так, еще К.Г. Рау отметил: – чтобы требовать налог, необходимо определить предмет и его числовые данные [9, с.303-304], т.е. ученый фактически говорил об объекте и ставке налогообложения.

Не теряет своей значимости и вопрос законодательного урегулирования основных элементов механизма налога на землю. Это связано, прежде всего, с тем, что отдельных его разработок в теории налогового права до настоящего времени не было, изучались только общие вопросы налогообложения

земли. Окончательно не решен данный вопрос и в действующем законодательстве Украины, регулирующем налогообложение такого важного объекта, как земля.

Целью настоящей статьи выступает исследование правового регулирования основных элементов – плательщика, объекта и ставки налога на землю в свете разработок теории налогового права и действующего законодательства Украины. Ее новизна обусловлена тем, что данная тема мало исследована. Проблема определения правового регулирования основных элементов правового механизма налога заключается в основном в несовершенстве действующего законодательства Украины, которое нечетко толкует эти элементы.

Природа налога на землю заключается в экономическом и политическом значениях, которыми обладает земля как непосредственный объект, с которого взимается налог. Мы придерживаемся классификации элементов налогового механизма на две группы: а) обязательные элементы, куда собственно и входят *основные*, и б) дополнительные [2, с.151-153]. В группу обязательных включаются: основные элементы – *плательщик налога на землю; объект налога на землю; ставка налога на землю*. Каждое из указанных понятий имеет как самостоятельное, так и совокупное значение для существования конструкции налога и реализации его механизма на землю.

Итак, *плательщик налога на землю*. Существенным, на наш взгляд, выступает несогласованность действующего законодательства относительно определения плательщика этого налога. Нормативные акты не дают четкой дефиниции рассматриваемого понятия, что уже само по себе затрудняет практику его применения и научное исследование. Обратимся к действующему законодательству. Статья 5 Закона Украины «О плате за землю» смешивает понятия «субъект платы за землю» и «плательщик» налога на землю, и определяет таковыми собственника и *землепользователя (арендатора)* земельного

участка [1], т.е. подменяются публично-правовой и частноправовой методы регулирования публично-правовыми и частноправовыми понятиями.

Статья 1 названного Закона указывает, что *налог* – обязательный платеж, взимаемый с юридических и физических лиц за пользование земельными участками. Логичным является вопрос: а разве важен для категории «налог» и для государства такой факт, как использование объекта налогообложения? На наш взгляд, это не имеет существенного значения, так как налог (на землю) должен уплачиваться собственником объекта (в данном случае земли) – плательщиком и условия использования не могут ставиться в противовес обязанности по его уплате налога. В ст.3 этого Закона определяется цель платы за землю (заметим, *не налога на землю, что было бы корректнее*), что также противоречит такому признаку налога как нецелевой характер платежа. Статья 13 рассматриваемого Закона гласит, что основанием для начисления земельного налога являются данные земельного кадастра. Считаем, что такая трактовка несколько не точна, так как основанием для начисления выступает налоговая обязанность плательщика и обладание объектом (т.е. собственностью на объект) – земельным участком, а упомянутые данные только помогают определить сумму налога на землю, и фиксируют плательщика как такового.

Таким образом, *плательщиком налога на землю должны выступать юридические и физические лица, исключительно собственники земли (земельного участка), а арендные отношения, как правильно замечает И.Е. Криницкий, должны быть вынесены за рамки налоговых отношений и налогового законодательства* [11, с.377]. Более того, необходимо также учитывать, что земля (земельный участок) выступает специфическим объектом налогообложения, так как может принадлежать нескольким лицам, т.е. существует и консолидированный плательщик [11, с.378], о чем указывается в частях 4, 5 ст.14 исследуемого Закона.

Объект налога на землю. Отметим, что земля – один из старейших объектов налогообложения в истории человечества [4, с.42; 11, с.377]. Обратимся к понятию «объект налогообложения». Под ним одни ученые понимают такой предмет, по поводу которого необходима уплата налога [11, с.117-118], другие – юридический факт, обуславливающий в соответствии с налоговым законом обязанность по его уплате [3, с.44; 6, с.104]. Первая трактовка воспринята и законодателем, который в ст.6 Закона Украины «О системе налогообложения» закрепил, что *объектами налогообложения являются доходы (прибыль), добавленная стоимость продукции (работ, услуг), стоимость продукции (работ, услуг), в том числе таможенная, или ее натуральные показатели, специальное использование природных ресурсов, имущество юридических и физических лиц и другие объекты, определенные законами Украины о налогообложении.*

Мы уже указывали, что объектом платы за землю выступает земельный участок, что, в свою очередь, определяет и Закон Украины «О плате за землю» в ст.5. Как видим, что понятие «объект» и его определение в данном случае имеет большое значение, поэтому четкое урегулирование этого вопроса позволит значительно упростить и усовершенствовать реализацию всей конструкции (механизма) налога на землю. Как представляется, следует внести в указанную статью этого Закона некоторые изменения: «объектом налога на землю выступает земля (земельный участок), которая принадлежит *плательщику налога на праве собственности*». Такая корректировка, с одной стороны, расширит налогооблагаемую базу, так как распространит свое действие на всех собственников земельных участков, а с другой – позволит вычленив из массы землепользователей и арендаторов именно плательщиков рассматриваемого налога.

Ставка налога на землю. Ставка налога, как и первые два элемента налогового механизма, является важным критерием, поскольку

ку именно он позволяет и плательщику, и государству определить сумму налоговой обязанности, и представляет собой законодательно закрепленный размер налогового платежа, установленный на единицу налогообложения. Большинство ученых ставку налога понимают именно так [11, с.122; 6, с.106]. Мы согласны с таким толкованием понятия и отмечаем, что законодательство России (в отличие от законодательства Украины) дает схожее определение категории «ставка налога» (ст.53 НК РФ) [8, с.49]. Несколько иная интерпретация ставки предложена И.И. Кучеровым: это доля имущества налогоплательщика, подлежащая изъятию в пользу налогооблагающих субъектов [3, с.47].

Мы придерживаемся первой позиции, ибо считаем, что именно законодательное закрепление ставки – один из стимулов, обязывающий плательщика исчислять и уплачивать сумму налога, да и вообще, что позволяет ему определить количественный объем своей налоговой обязанности. Кстати, отметим, что в нормах основного нормативного акта, регулирующего налогообложение, Законе Украины «О системе налогообложения», не содержится толкования категории «ставка налога», а только указан порядок установления ставок, что, по нашему мнению, является значительным упущением. Однако ст.1 Закона Украины «О плате за землю» в некоторой степени устраняет этот недостаток и указывает, что *ставка налога* – это законодательно определенный годовой размер платы за единицу площади налогооблагаемой земельного участка. Статья 4 указанного Закона устанавливает, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли или землепользователей. Подобное указание существует и в российском законодательстве. Как пишет Н.И. Химичева, закон особо отмечает, что размер налога устанавливается в виде стабильных платежей на единицу земельной площади в расчете на год и не зависит от хозяйственной деятельности плательщика [13, с.348, 349]. В данном случае зако-

нодатель имеет в виду, что уже само обладание (владение, пользование или собственность) земельным участком является основой для начисления и уплаты налога на него. Такой подход весьма односторонен, так как земля, будучи национальным богатством, способна приносить в бюджет государства значительно больше денежных средств от деятельности на ней. Поэтому как при разделе земель, так и при определении налоговых ставок следует учитывать размеры доходов от использования конкретного земельного участка или для данной категории земель.

Часть 3 ст.4 Закона указывает, что ставки земельного налога, порядок исчисления и уплаты земельного налога не могут устанавливаться или изменяться другими законодательными актами, кроме этого Закона. Изменения и дополнения в него вносятся не позднее, чем за три месяца до начала нового бюджетного года и вводятся в действие с начала нового бюджетного года.

Важным моментом при определении ставки налога на землю выступает их денежная оценка, но совершенно не понятно, какой критерий оценки предусмотрен действующим нормативным актом и для чего в ст.24 Закона указано, что денежная оценка земли применяется для экономического регулирования земельных отношений при заключении *гражданско-правовых соглашений*. Мы уже указывали на недопустимость ввода в публичную отрасль проявления диспозитивности, а вопросы, связанные с оценкой земли непосредственно влияют на ставку – этот важный для механизма налога элемент.

Таким образом, действующее законодательство Украины, регулирующее вопросы правового регулирования налогообложения земли, требует серьезной доработки. Это связано не только с необходимостью разделения таких категорий, как «плательщик налога на землю» и «субъект налога на землю» и их четкого закрепления на уровне отдельных статей закона. Закон должен прямо указать, что *объектом налога на землю выступает исключительно земельный участок, на-*

ходящийся в собственности плательщика. А классификация объектов только на три вида не соответствует потребностям государства в поступлениях от данного вида налога, так как нерешенными остаются вопросы, связанные с налогообложением земель под многоэтажными строениями жилого фонда, придомовыми территориями, землями, используемыми для предпринимательской деятельности, и т.д. Вот почему данная проблема должна получить дальнейшее исследование.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Украины «О плате за землю» : от 19.09.1996 г., № 45 // ВВР Украины. – 1992. – № 38. – Ст. 560.
2. Воронова Л. К. Финансовое право : учеб. пособ. для [студ. юрид. вузов и фак.] / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 360 с.
3. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 458 с.
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6-ти т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2002– . – Т. 1: Генезис налогового регулирования: В 2 ч. - Ч. 1. – 2002. – 665 с.
5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 584 с.
6. Налоги и налоговое право : учебник / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.
7. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (части 1 и 2): Офиц. текст. – М. : ЭЛИТ, 2004. – 544с.
9. Основные начала финансовой науки. Сочинения К. Г. Рау. – СПб. : Тип. Майкова, 1867. – 316 с.
10. Основы налогового права : учеб. пособ. / под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 384 с.
11. Основы налогового права : учеб. пособ. / под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 488 с.
12. Химичева Н. И. Налоговое право : учебник / Н. И. Химичева. - М. : Изд-во БЕК, 1997. – 336 с.
13. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 1999. – 600 с..

Павленко Э. Б. Основные элементы правового механизма налога на землю / Э. Б. Павленко // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 328–331 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09pebnnz.pdf>

Рассмотрены основные элементы правового механизма налога на землю. Выявлены несовершенства действующего законодательства Украины, которое нечетко толкует эти элементы. Предложны определения объекта, плательщика, ставки налога на землю.

Павленко Е.Б. Основні елементи правового механізму податку на землю

Розглядаються основні елементи правового механізму податку на землю. Виявлені недоліки чинного законодавства України, яке нечітко тлумачить ці елементи. Запропоновані визначення об'єкту, платника, ставки податку на землю.

Pavlenko E.B. Of a Legal Mechanism of the Tax to the Earth

Basic elements of a legal mechanism of the tax to the earth are considered. Imperfection of the current legislation of Ukraine which indistinctly interprets these elements is revealed. Definitions of object, the payer, the rate of the tax to the earth is revealed.