



Г. М. Білецька,

*заступник завідувача науково-дослідної лабораторії проблем нормативно-правового забезпечення фінансових відносин Науково-дослідного інституту фінансового права, Національний університет ДПС України***ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ СКЛАДОВИХ КАТЕГОРІЙ «ПЛАТА ЗА ЗЕМЛЮ»**

У статті розглянуто земельний податок та орендну плату за землю як складові поняття «плата за землю». Досліджено особливості цих елементів та здійснено їх порівняльний аналіз.

В статье рассмотрены земельный налог и арендная плата за землю как составляющие понятия «плата за землю». Исследованы особенности данных элементов и осуществлен их сравнительный анализ.

The article considers the land tax and land rent as constituting the concept of «payment for land». The features of these elements and their comparative analysis is carried out.

Ключові слова: земельний податок, орендна плата за землю, право власності.

Одним з основних принципів земельного законодавства України є платність використання земельних ресурсів. Проблеми оподаткування традиційно належать до найбільш гострих дискусійних тем, що перебувають у центрі уваги держави та суспільства. Визначення головних елементів податку, а в нашому випадку – його складових: орендної плати та земельного податку, є одним із способів вирішення за допомогою фіскальних важелів соціальних, економічних і політичних завдань існування та розвитку суспільства.

Крім того, відповідно до статті 14 Конституції України земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави [1]. Проте насправді земля перетворюється в справжнє багатство за умов правильної організації її раціонального господарського використання, при ефективно задіяних фіскальних та адміністративних методах управління земельними ресурсами. Одним із таких важелів є плата за землю.

Метою запровадження плати за землю є стимулювання раціонального використання, охорони та освоєння земель, підвищення родючості ґрунтів, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості, забезпечення розвитку інфраструктури в населених пунктах, формування спеціальних фондів фінансування зазначених заходів тощо.

Питанню визначення елементів поняття «плата за землю», урахувавши їх теоретичне та практичне значення, присвячені дослідження вітчизняних і зарубіжних учених-юристів та практиків: В. І. Андрейцева, А. В. Бризгаліна, Л. К. Воронової, А. С. Даниленка, І. І. Каракаш, П. Ф. Кулинич, М. П. Кучерявенка, І. Є. Криницького, А. М. Мірошниченко, О. В. Покатаєвої, М. М. Федорова, В. В. Хохуляка, Т. М. Шульги та інших.

Однак стрімкий розвиток податкового законодавства та науки фінансового права спонукає до різнобічного вивчення цього питання. А на сьогодні саме практична реалізація механізмів земельного оподаткування стає все більш актуальною.

Метою цієї статті є детальний аналіз складових

поняття «плата за землю» у розрізі Податкового кодексу України (далі – ПК України) та надання рекомендацій щодо вдосконалення законодавства у цій сфері.

Зазначимо, що згідно з положеннями розділу XIII ПК України поняття «плата за землю» є узагальнюючим і об'єднує в собі два обов'язкових платежі – земельний податок та орендну плату за землі, що перебувають у приватній, державній та комунальній формах власності. Цілком природно, що плата за землю є складовою системи земельного оподаткування та належить до загальнодержавних податків [2].

Таким чином, відповідно до вітчизняного податкового законодавства земельний податок являє собою встановлений законодавчим органом та забезпечений державним примусом грошовий платіж до державного бюджету, що сплачується власниками землі – фізичними та юридичними особами, на засадах обов'язковості, односторонності та безвідплатності, з метою задоволення загальносуспільних потреб. Характерними рисами земельного податку є встановлення та закріплення на законодавчому рівні, безвідплатність та безеквівалентність грошового платежу.

Розглядаючи земельний податок, потрібно зазначити, що юридичними передумовами його виникнення є: законодавче встановлення податкового обов'язку щодо його сплати; визначення елементів податково-правового механізму; закріплення переліку прав і обов'язків суб'єктів земельно-податкових правовідносин із встановленням санкцій за порушення цих прав та невиконання обов'язків.

Розглянемо також окремі критерії, що визначають земельний податок, це: компетентний орган, що регулює встановлення ставок податку, канали надходжень платежів, спосіб оподаткування та періодичність стягнення.

На основі сукупності вказаних критеріїв можна стверджувати, що земельний податок є прямим, загальнодержавним, законодавчо закріпленим та пропорційним податковим платежем. Земельний податок сплачується на всій території України власниками землі – фізичними і юридичними особами –



у процесі набуття та акумуляції ними матеріальних благ (земельної ділянки), що визначаються місцем розташування, розміром об'єкта оподаткування, виключно у грошовій формі. Необхідно підкреслити, що розмір земельного податку не залежить від результатів господарської діяльності власників землі та землекористувачів. Інакше кажучи, навіть якщо фінансовий результат є негативним, суб'єкт господарської діяльності, власник земельної ділянки зобов'язаний сплатити земельний податок.

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, що містить інформацію про право власності на земельну ділянку, право користування, кількість та якість земель, бонітування ґрунтів, економічну та грошову оцінку земельної ділянки тощо. У цілому загальна податкова сума земельного податку формується як сума платежів окремих платників, виходячи з кількісних і якісних показників земельної ділянки.

Відповідно до чинного законодавства власники земельних ділянок і землекористувачі сплачують земельний податок з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. У разі припинення права власності або права користування земельною ділянкою податок сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році [3].

Доволі виваженим, на нашу думку, є підхід Т. М. Шульги, який зазначає, що земельний податок є одним із ключових інструментів механізму державного управління, використання та охорони земель і стабільним джерелом надходжень до бюджетної системи України [4].

Обов'язок щодо сплати земельного податку виникає після набуття власності на земельну ділянку. Потрібно підкреслити, що будь-яка власність, у тому числі й власність на землю, є перш за все економічною категорією, яка втілюється у суспільних відносинах між людьми з приводу матеріальних та нематеріальних благ, які належать певній фізичній чи юридичній особі або державі, територіальній громаді тощо [3].

Підставою виникнення права власності на землю є юридичний факт, з яким норма чинного законодавства пов'язує виникнення такого права. Відповідно до Земельного кодексу України від 25.10.2001 р. (далі – ЗК України), до юридичних фактів, на підставі яких виникає право приватної власності на землю, належать:

- рішення органу виконавчої влади про надання земельної ділянки у приватну власність;
- цивільно-правова угода;
- успадкування земельної ділянки [5].

Особливістю зазначених юридичних фактів є те, що за своїм змістом вони являють собою активні дії уповноважених органів влади та осіб, які мають намір отримати земельну ділянку у власність.

Поняття «право власності», зокрема на земельну ділянку, увібрало в себе зміст таких категорій, як «володіння», «користування» та «розпорядження». Виникає право власності на земельну ділянку після отримання відповідного документа, що посвідчує це право: свідоцтва на право власності, отриманого

у територіальному органі Державної реєстраційної служби (Держреєстрі), витягу з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно або Державного земельного кадастру, акта права власності на земельну ділянку [6].

Разом з цим фактом виникає обов'язок щодо сплати земельного податку.

Оскільки відповідно до статті 206 ЗК України об'єктом плати за землю є земельна ділянка або її частина [5], вважаємо за доцільне розкрити зміст цієї правової категорії. Земельна ділянка – це частина земельної поверхні з установленими межами, з певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами. Земельна ділянка характеризується якісним станом, що відповідає її цільовому призначенню, і притаманним їй правовим режимом, а саме: земельна ділянка є об'єктом нерухомості; особливим засобом виробництва; володіє ґрунтовим покривом з унікальною властивістю родючості (щодо земель сільськогосподарського призначення), є основним засобом вирощування сільськогосподарської продукції [3]. Необхідно також зазначити, що розмір плати за землю залежить від цільового призначення земельної ділянки [5].

Водночас зазначимо, що дослідження плати за землю передбачає розкриття змісту другої складової – орендної плати за землю.

Оренда землі має глибокі історичні корені. У різних країнах світу вона розвивалася по-своєму, а тому має свою специфіку та характеризується певними традиціями й правовим ступенем розвитку держави. Крім того, земельно-правова категорія «оренда», зокрема «оренда землі», є похідною від категорії «право власності» і бере свій початок від земельного власника, оскільки об'єктивні передумови зазначених правовідносин закладені в самій їх природі: «власник – орендар».

Отже, при наданні земельної ділянки в оренду відбувається поділ повноважень власності: права власника залишаються за ним, але він поступається значною їх частиною щодо використання та володіння земельною ділянкою. У зв'язку з цим повноваження щодо господарського володіння земельним наділом відмежовуються від інших повноважень і персоніфікуються в іншому суб'єкті правовідносин – орендарі.

Як справедливо зауважує А. І. Берлач, у системі земельних правовідносин оренда посідає важливе місце – як особлива форма реалізації земельної власності й господарського використання землі та як один із засобів виробництва в сільському господарстві [7].

Потрібно зазначити, що відповідно до статті 1 Закону України «Про оренду землі» [8] орендою землі є засноване на договорі строкове, платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для здійснення підприємницької та інших видів діяльності.

Оренда землі, як окрема організаційно-правова договірна форма використання земельної ділянки, передбачає передачу її власником-орендодавцем (державою, фізичною або юридичною особою) у тимчасове строкове володіння та користування



іншій особі-орендареві за відповідну плату, для здійснення переважно підприємницької або інших видів господарської діяльності з привласненням останнім одержаної продукції та доходів. На основі зазначеного вище можна сформулювати такі юридичні ознаки оренди землі, як:

- виключно договірна форма використання землі;
- зміст оренди становлять правомочності щодо володіння і користування орендарем земельною ділянкою (без надання права розпорядження);
- оренда передбачає передачу земельної ділянки у строкове (тимчасове) користування та володіння;
- об'єктом оренди є земельна ділянка, що використовується орендарем для здійснення підприємницької та інших видів господарської діяльності;
- повна господарська самостійність орендаря;
- користування та володіння земельною ділянкою є платним.

Зокрема, статтею 288 ПК України зазначено, що підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки [2]. Приписами зазначеного вище законодавчого акта встановлено, що договір оренди землі – це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог чинного законодавства.

Крім того, як зазначалося вище, обов'язковою умовою договору оренди землі є платність, тобто розмір орендної плати, що вносить орендар орендодавцю земельної ділянки. У випадку, коли орендодавцями землі виступають відповідні органи місцевого самоврядування, орендар самостійно сплачує орендну плату за землю до відповідного бюджету, уклавши договір оренди землі. Потрібно підкреслити, що органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого поточного року надавати органам державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки перелік орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати про укладення нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа, що настає за місяцем, у якому відбулися зазначені зміни [2].

Крім того, відповідно до Закону України «Про оренду землі» орендодавцями земельних ділянок є громадяни та юридичні особи, у власності яких перебувають земельні ділянки, або уповноважені ними особи [8]. Орендодавцями земельних ділянок, що перебувають у комунальній власності, є сільські, селищні, міські ради в межах повноважень, визначених законом. Орендодавцями земельних ділянок, що перебувають у спільній власності територіальних громад, є районні, обласні ради та Верховна Рада Автономної Республіки Крим у межах повноважень, встановлених законом. Орендодавцями земельних ділянок, що перебувають у

державній власності, є органи виконавчої влади, які відповідно до чинного законодавства надають земельні ділянки у власність або користування [2].

Необхідно зауважити, що загальна процедура надання земельної ділянки в користування як суб'єктам господарювання, так і громадянам на неконкурентних засадах наведена у статті 123 ЗК України [5]. Механізм набуття в оренду земельної ділянки державної та комунальної форм власності регулюється статтею 123 ЗК України та має свою особливість, яка полягає в тому, що законодавець передбачив передачу в оренду земельних ділянок двома способами: на підставі рішення відповідного органу виконавчої влади, органу місцевого самоврядування або договору купівлі-продажу права оренди земельної ділянки (у разі продажу права оренди) [5]. Отже, крім указаних вище суб'єктів правовідносин, є також фізичні та юридичні особи – орендарі земельних ділянок, яким на підставі договору оренди належить право володіння і користування земельною ділянкою та обов'язок щодо орендної плати.

Орендарями земельних ділянок можуть бути:

- районні, обласні, Київська і Севастопольська міські державні адміністрації, Рада міністрів Автономної Республіки Крим та Кабінет Міністрів України в межах повноважень, визначених чинним законодавством;
- сільські, селищні, міські, районні та обласні ради, Верховна Рада Автономної Республіки Крим у межах повноважень, визначених чинним законодавством;
- громадяни і юридичні особи України, іноземці та особи без громадянства, іноземні юридичні особи, міжнародні об'єднання та організації, а також іноземні держави.

Виходячи із зазначеного, можна вважати, що орендною платою за землю є обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за володіння та користування земельною ділянкою. Розмір, форма і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які визначаються відповідно до ПК України). На відміну від земельного податку, що справляється виключно у грошовій формі, орендна плата може справлятися у грошовій, натуральній та відробітковій (надання послуг орендодавцю) формах. Але за земельні ділянки, що перебувають у державній і комунальній власності, – виключно у грошовій [2].

Отже, маємо підстави для висновку, що плата за землю є обов'язковим платежем, а правовідносини, які виникають при сплаті земельного податку та орендної плати, мають надзвичайно важливе значення для соціально-економічної сфери України. Це пояснюється насамперед тим, що наша держава є аграрною країною. Разом з тим необхідно відзначити, що орендна плата сплачується переважно у формі грошового відшкодування землекористувача за право використання земельної ділянки державної та комунальної власності, унаслідок якого не здійснюється перехід права власності на землю у



грошовому еквіваленті. У цьому є докорінна відмінність правової природи земельного податку і орендної плати за землю. Беручи до уваги окреслене вище та необхідність у посиленні ролі та підвищенні ефективності стимулювальної функції орендної плати, вважаємо за доцільне рекомендувати прискорити роботу, спрямовану на зменшення короткострокових договорів оренди землі, оскільки зазначена практика не сприяє збереженню земель, негативними проявами є також домінування натуральної форми оплати за оренду землі та низький розмір орендної плати.

Крім того, проведене дослідження дозволяє констатувати, що законодавче закріплення поняття «плата за землю» тісно пов'язане як зі збільшенням державних потреб у фінансових ресурсах, реформуванням податкової системи в цілому, так і з демонополізацією державної форми власності на землю, становленням та постійним зростанням кількості приватних земельних власників тощо.

Список використаної літератури

1. Конституція України : від 28.06.1996 р. // Відомості Вер-

ховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.

2. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

3. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / [кол. авторів] ; заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – 516 с.

4. Шульга Т. М. Правове регулювання бюджетних доходів, пов'язаних з природокористуванням : дис. ... канд. юрид. наук / Шульга Т. М. – Х., 2008. – 191 с.

5. Земельний кодекс України : від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. З 2013 року державні акти на землю видаватися не будуть [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zemreforma.com.ua/proekt-u-zmi/84.html>

7. Берлач А. І. Організаційно-правові проблеми становлення орендних відносин в Україні : історія і сучасність / А. І. Берлач // Право України. – 1999. – № 2. – С. 15–18.

8. Про оренду землі : Закон України : від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 30.04.2013 р.

УДК 336.227.3 : 341.232

Г. Д. Гамбаров,

к.ю.н., доцент кафедри міжнародного публічного права, Бакинський державний університет

МЕХАНІЗМ МІЖНАРОДНО-ПРАВОВОГО СПІВРОБІТНИЦТВА У СФЕРІ БОРОТЬБИ З ОФШОРНИМИ СХЕМАМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Статтю присвячено характеристиці міжнародно-правового співробітництва держав з метою обмеження практики використання офшорів платниками податків. Дану характеристику здійснено на прикладі ОЕСР як провідного центру відповідної співпраці. Звернено увагу також на окремі проблемні аспекти такого співробітництва.

Стаття посвячена характеристике международного-правового сотрудничества государств с целью ограничения практики использования офшоров налогоплательщиками. Данная характеристика осуществлена на примере ОЭСР как ведущего центра соответствующего сотрудничества. Автор также обращает внимание на некоторые проблемные аспекты такого сотрудничества.

The article is devoted to the characteristic of international experience of cooperation in the field of anti-offshore regulation taking the example of OECD that is being developed since 1998. The author pays attention to some problem aspects of such cooperation and makes propositions for its improvement.

Ключові слова: ОЕСР, офшор, співробітництво держав, оподаткування, ухилення від сплати податків.

Зменшення розміру дохідних частин бюджетів широкого кола держав унаслідок глобальної фінансової кризи змусило їх уряди докласти достатніх зусиль щодо посилення фіскальної дисципліни. Підтвердженням цьому слугує комюніке Восьмого засідання Форуму Організації економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) з податкового адміністрування, у якому брали участь керівники податкових відомств 45 країн світу і на якому зазначалося таке: «Наше послання особам, які ухиляються від сплати податків, а також тим, хто сприяє ухиленню від сплати податків, просте: як би ви не намагалися сховатися – ми знайдемо вас» [1]. Така позиція керівників податкових відомств підкріплена ініціативами

ОЕСР щодо вдосконалення механізму обміну податковою інформацією, розкриття банківської таємниці у цілях оподаткування та обмеження ерозії податкових баз держав. У цьому контексті все більшу увагу урядовців привертає до себе практика недобросовісного виконання податкового обов'язку платниками податків через використання можливостей офшорних зон. Для боротьби з нею поступово впроваджується відповідний механізм міжнародно-правового співробітництва держав, який потребує належної характеристики та висвітлення.

Проблема використання офшорних зон у схемах ухилення від сплати податків перебуває у центрі уваги значного кола дослідників, які пред-