

ЩОДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ

Ольга Швагер,

*асистентка кафедри цивільно-правових дисциплін та банківського права
ДВНЗ «Українська академія банківської справи
Національного банку України»
м. Суми*

У статті розкривається та узагальнюється структура і функція кожного елемента податку, їх взаємодія між собою.

Ключові слова: плата за землю, платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку.

Прийняття Податкового кодексу (далі – ПК) України зумовило багато змін щодо умов справляння податків, у тому числі земельного податку. Слід зазначити, що ці зміни не є значними, але потребують детального аналізу.

Метою цієї статті є аналіз елементів земельного податку, визначення їх функцій та значення при оподаткуванні.

Питанню визначення елементів земельного податку, враховуючи його теоретичне та практичне значення, приділяється велика увага в юридичній науці. Так, його розглядали у своїх наукових працях Л. Воронова, М. Кучерявенко та ін. Однак стрімкий розвиток податкового законодавства та науки податкового права потребують різностороннього вивчення цього питання.

ПК України визначає загальний перелік елементів податку, притаманний кожному з установлених у державі: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк і порядок подання звітності про обчислення та сплати податку.

Одним із основних елементів податкового механізму є **платник податку**. Платники податку за землю є суб'єктами податкових правовідносин; це фізичні й юридичні особи, які постійно користуються земельною ділянкою у зв'язку з набуттям права власності на неї або використовують на підставі укладеного договору оренди земельну ділянку, яка перебуває в державній або комунальній власності. Отже, можемо визначити дві категорії платників земельного податку: власники земельної ділянки та землекористувачі (у тому числі орендарі).

Згідно із Земельним кодексом (далі – ЗК) України **власниками земельної ділянки** є громадяни чи юридичні особи, які володіють землями на правах приватної власності; територіальні громади, які володіють землями комунальної власності та реалізують своє право безпосередньо або через органи місцевого самоврядування; держава, яка володіє землями державної власності і реалізує це право через відповідні органи державної влади (ст. 80). **Землекористувачі** – це всі інші суб'єкти підприємницької діяльності, які користуються земельною ділянкою, але не мають на неї права власності, у тому числі ті, які користуються землею на умовах оренди.

Для кожної категорії платників встановлена своя форма сплати податку за землю: це власне сплата самого податку власниками землі чи землекористувачами, а також сплата податку у складі орендної плати землекористувачами (орендарями). Відповідно до ст. 270 ПК України, **об'єктом оподаткування** в даному випадку є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності. Стаття 206 ЗК України визначає загальний об'єкт плати за землю – земельну ділянку. **Земельна ділянка** – це частина земельної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами (ст. 79). Іншими словами, як об'єкт земельних правовідносин будь-яка земельна ділянка характеризується певними ознаками, від яких, зокрема, залежить і сплата земельного податку. Як правило, на практиці ці ознаки досить складно виокремити в натурі; вони встановлюються на підставі документів, що посвідчують права на земельну ділянку, та даних Державного земельного кадастру.

Стаття 271 ПК України визначає **базу оподаткування** плати за землю як норматив-

ну грошову оцінку земельних ділянок із урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ПК, або як площу земельних ділянок, нормативна грошова оцінка яких не проведена.

Відповідно до п. 14.1.125 ст. 14 ПК України *нормативна грошова оцінка земельних ділянок* – це капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів. Нормативна грошова оцінка – це встановлення вартості земельної ділянки, тобто ймовірної суми грошей, які можна було б отримати на випадок її продажу.

Відповідно до ст. 13 Закону «Про оцінку землі» від 17.06.2004 р. нормативна грошова оцінка земельних ділянок здійснюється, зокрема, в разі визначення розміру земельного податку, а також розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності (в цьому випадку вона є обов'язковою). За результатами нормативної грошової оцінки земельних ділянок складається технічна документація. Дані про нормативну грошову оцінку окремої земельної ділянки оформляються як витяг із технічної документації з нормативної грошової оцінки земель.

Оскільки нормативна грошова оцінка земель проведена ще не в усіх населених пунктах, існують відмінності щодо оподаткування земельним податком, які залежать від того, встановлена чи не встановлена їх грошова оцінка. Ставки податку за земельні ділянки, нормативна грошова оцінка яких не проведена, встановлюються у розмірах, визначених п. 275.1 ст. 275 ПК України [1, с. 386–388].

Ставки земельного податку визначені розділом XIII ПК України. Щодо поняття «ставка податку», яке вживається, то ПК України встановлено, що ставка податку для цілей розділу XIII – це законодавчо визначений річний розмір плати за одиницю площі оподаткованої земельної ділянки.

За певні ділянки (в межах населених пунктів) ст. 276.1 ПК вимагає плати за землю обчислювати в розмірі 3 % суми земельного податку, розрахованого відповідно до статей 274 і 275 ПК. Це стосується землі, зайнятої житловим фондом, стоянками для зберігання особистих транспортних засобів громадян, які використовуються без отримання прибутку, гаражно-будівельними, дачно-будівельними та садовими кооперативами, індивідуальними гаражами, садовими і дачними будинками фізичних осіб, а також за земельні ділянки, надані для потреб сільгоспвиробництва, водного та лісового господарства, які зайняті виробничими, культурно-побутовими, господарськими й іншими будівлями і спорудами. Іншими словами, для землі, грошова

оцінка якої не проведена і яка використовується під гаражно-будівельний кооператив, сплатку плати обчислюється за ст. 275.1 ПК, а потім від розрахованого показника береться лише 3 % – це і буде розмір плати за землю для зазначеної ділянки.

Землекористувачі за землі (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов'язане з функціональним призначенням цих територій і об'єктів, обчислюють податок у 5-кратному розмірі від того, який визначений відповідно до статей 274 і 275 ПК (п. 276.2 ПК).

Податок за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах історико-культурного призначення, використання яких не пов'язане з функціональним призначенням цих територій та об'єктів, справляється у розмірі, обчисленому відповідно до статей 274 і 275 ПК, але із застосуванням таких коефіцієнтів: міжнародного значення – 7,5; загальнодержавного значення – 3,75; місцевого значення – 1,5.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами іншим суб'єктам податок обчислюється як 1 % від нормативної грошової оцінки, визначеної з урахуванням відповідного коефіцієнта функціонального використання цих площ, залежно від виду економічної діяльності орендаря (якщо грошова оцінка встановлена). Коли ж оцінки немає, варто керуватися ст. 275 Податкового кодексу.

Обчислення суми податку – це сукупність дій платника податків (податкового агента) або податкового органа щодо визначення суми податку, що здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із (без) застосуванням відповідних коефіцієнтів і підлягає сплаті в бюджеті. Обчислення податку проходить кілька стадій: визначення об'єкта оподаткування; визначення бази оподаткування; вибір ставки податку; застосування податкових пільг; розрахунок суми податку.

Відповідно до ПК України підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, що ведеться органом земельних ресурсів. Юридичні особи самостійно обчислюють суму земельного податку. Для цього необхідно мати довідку, що видається органом земельних ресурсів, про грошову оцінку земельної ділянки. У довідці вказується коефіцієнт функціонального використання земельної ділянки, розмір якого залежить від виду економічної діяльності суб'єкта господарювання. При заповненні форми розрахунку земельного податку платники самостійно проставляють суму земельного по-

датку, яку вони повинні сплачувати щомісяця. Під час розрахунку необхідно застосовувати коефіцієнти індексації грошової оцінки землі та ставки земельного податку.

Подання розрахунку, як і сплата земельного податку, здійснюється за місцезнаходженням земельної ділянки. Термін подачі розрахунку земельного податку для власників землі та землекористувачів установлений до 1 лютого поточного року.

Податковим періодом є період (календарний рік тощо), протягом і по закінченні якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті платником податків. Податковим періодом є термін, протягом якого формується податкова база [1, с. 124–125].

Для плати за землю базовим податковим (звітним) періодом є календарний рік. Виходячи з положень п. 286.2 ст. 286 ПК України, платники податку за землю – юридичні особи – самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 01.01 і до 01.02 поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій, що значно спрощує процедуру подання, прийняття та перевірки податкової звітності як для податкової служби, так і для платників податку.

Платникам податку за землю – фізичним особам – відповідно до п. 286.5 ст. 286 ПК України нарахування сум податку провадиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 01.07 поточного року податкове повідомлення – рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку, визначеному ст. 58 ПК України.

З метою реалізації обов'язків платника податків ПК України встановлює *строки сплати податку* – це період часу, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податків і закінчується моментом закінчення строку сплати податку [1, с. 121].

Визначення термінів сплати податку за землю здійснюється із урахуванням принципів фіскальної достатності, тобто встановлення податків і зборів із урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами, рівномірності та зручності сплати – встановлення строків сплати податків і зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення видатків і зручності їх сплати платниками.

Крім того, оскільки об'єкт плати за землю – це земельна ділянка, тобто об'єкт оподаткування є досить прозорим і сталим у розумінні оподаткування, а плата за землю у повному обсязі зараховується до місцевих бюджетів, податкове зобов'язання щодо цієї плати, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок рівними частками за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітнього) місяця.

Встановлення податкових зобов'язань по платі за землю на поточний рік (а не за податковий (звітний) рік) пов'язано із специфікою цієї плати. Облік об'єктів оподаткування (земельних ділянок) ведеться уповноваженим органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів у складі державного земельного кадастру [1, с. 430–432].

Оскільки звітні дані про кількість земель складаються щорічно, то відповідно до п. 286.2 ст. 286 ПК платники податку за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 01.01 і до 01.02 поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій.

Однак протягом року може здійснюватися зміна об'єкта оподаткування, зокрема в разі набуття права власності, права користування на нові земельні ділянки або втрати такого права. Тому власники землі та землекористувачі відповідно до п. 286.3 та п. 286.4 ст. 286 ПК України мають право подавати щомісяця нову звітну податкову декларацію, що звільняє їх від обов'язку подання податкової декларації до 01.02. поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. За нововідведеними земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платник податку за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним.

Податок фізичними особами сплачується протягом 60 днів із дня вручення податкового повідомлення – рішення. З огляду на те, що плата за землю зараховується до місцевих бюджетів і сплачується за місцезнаходженням земельної ділянки, у цьому пункті зазначено, що у сільській і селищній місцевості земельний податок може сплачуватися фізич-

ними особами через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про приймання податкових платежів.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами термін, з якого здійснюється зазначене обчислення земельного податку, визначається з дати укладення договору оренди земельної ділянки або з дати укладення договору оренди будівель (їх частин).

Заслуговує на увагу те, що у ст. 18 Закону про плату за землю передбачено строк давності щодо земельного податку – 2 роки: платники, які своєчасно не були залучені до сплати земельного податку, сплачують податок не більш як за два попередні роки; перегляд неправильно нарахованого податку, стягнення або повернення його платнику допускаються не більш як за два попередні роки.

У ПК України такої норми немає, отже, працюватимуть загальні норми позовної давності із стягнення податків за розділом II ПК.

Пільги в оподаткуванні. Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку з місяця, наступного за тим, в якому виникло це право. Якщо ж право на пільгу протягом року

втрачено, податок сплачується з місяця, наступного за тим, в якому втрачено це право.

Якщо суб'єкт, який має пільгу, сам землею не користується, а здає, наприклад, її в оренду, пільга з плати за землю втрачається. Ця норма не поширюється на бюджетні установи в разі надання ними будівель, споруд (їх частин) у тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам.

Висновки

З прийняттям ПК України податкове законодавство зазнало значних змін. Що стосується земельного податку, то аналіз його структури свідчить, що він зазнав незначних змін, а саме: змінилися ставки земельного податку; змінився строк позовної давності: якщо раніше був встановлений спеціальний строк, то зараз застосовуватимуться загальні норми позовної давності із стягнення податків.

Література

1. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Електронний ресурс]: У 3 т. / За ред. М. Я. Азарова. – К., 2010. – Режим доступу: <http://edu.minfin.gov.ua/TaxCodex/Pages/Податковий-кодекс.aspx>.*

The article is devoted to the study of the definition and determination of the land tax components. The structure, function of each tax component and their interaction are defined and summarized in the article.

В статье раскрывается и обобщается структура и функция каждого элемента налога, их взаимодействие между собой.

