

*ШУЛЬГА Михайло Васильович,
доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри земельного та аграрного права,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого*

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ У СФЕРІ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН

Важливою складовою формування місцевих бюджетів згідно з чинним законодавством виступає плата за землю, яка встановлюється відповідно до Податкового кодексу України. Вона являє собою обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності. Водночас земельним податком закон вважає обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також землекористувачів. До обов'язкових платежів закон відносить і орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності, яку орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Обов'язкові надходження до місцевих бюджетів від земельного оподаткування становлять лівову частку у складі місцевих бюджетів. Викладене відповідає положенням ст. 142 Конституції України, згідно з якою матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування виступає рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, земля, природні ресурси та ін.

Сучасна економічна криза в державі зумовлює необхідність прийняття на законодавчому рівні непопулярних рішень у сфері земельного оподаткування. Це стосується, зокрема, Закону України від 24.12.2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», який визначає певні особливості об'єктів оподаткування, платників податку та розмірів ставок оподаткування та діє протягом поточного року.

Серед питань, які викликають практичний інтерес та потребують аналізу, самостійне місце займає положення, яке стосується ставки земельного податку за земельні ділянки, що перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання, створених на основі приватної власності. Не підпадають під цю категорію суб'єкти господарювання державної та комунальної форми власності, що мають статус постійних землекористувачів. Ставка земельного податку за земельні ділянки, що використовуються на постійній основі приватними суб'єктами господарювання, становить 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки.

Право постійного користування земельними ділянками визначається ч. 1 ст. 92 Земельного кодексу України як право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності,

без встановлення строку. Це право, будучи специфічним речовим правом, характеризується обмеженим суб'єктно-об'єктним складом. По-перше, об'єктом права власності можуть виступати лише земельні ділянки державної або комунальної власності, по-друге, суб'єктами можуть бути юридичні особи, визначені ч. 2 ст. 92 Земельного кодексу України. До обмеженого переліку суб'єктів, які можуть набувати право постійного користування земельною ділянкою, закон включає: а) підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності; б) громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації; в) релігійні організації України, статути (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності; г) публічне акціонерне товариство залізничного транспорту загального користування, утворене відповідно до Закону України «Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування»; д) вищі навчальні заклади незалежно від форми власності; е) співвласники багатоквартирного будинку для обслуговування такого будинку та забезпечення задоволення житлових, соціальних і побутових потреб власників (співвласників) та наймачів (орендарів) квартир та нежитлових приміщень, розташованих у багатоквартирному будинку.

Як бачимо, до наведеного в ч. 2 ст. 92 Земельного кодексу України переліку включені не тільки юридичні особи, створені на базі державної або комунальної власності. Мова йде, наприклад, і про приватні вищі навчальні заклади, які можуть мати статус постійних землекористувачів, а також про фізичних осіб – співвласників багатоквартирного будинку. Окрім того, закон називає громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації, релігійні організації України, статути (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності. Отже, за умови здійснення господарської діяльності названими суб'єктами (юридичними особами) вони мають сплачувати земельний податок у розмірі 12 відсотків від нормативної грошової оцінки земельної ділянки.

Але Податковий кодекс України (ст. 282) встановлює пільги щодо сплати податку для більшості цих юридичних осіб. Так, від сплати податку звільняються за певних умов громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів та ін. Не сплачується податок за земельні ділянки, надані для будівництва та обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статути (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку.

Як бачимо, обов'язок щодо сплати податку за ставкою не більше 12 відсотків від нормативної грошової оцінки земельних ділянок, стосується

переважно тих суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності), які здійснюють право постійного користування земельними ділянками, що виникло до набрання чинності Земельного кодексу України від 25.10.2001 р.

Відомо, що вимога щодо переоформлення такими суб'єктами права постійного користування на право власності або право оренди, встановлене п. 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України, визначена рішенням Конституційного Суду України неконституційною (Рішення Конституційного Суду № 5-рп/2005 від 22.09.2005 р.).

Видається, що законодавчо закріплений підхід до земельного оподаткування земельних ділянок, що перебувають у постійному користуванні господарюючих суб'єктів приватної форми власності, які сьогодні не мають права на отримання земельних ділянок у постійне користування, зорієнтований на спонукання цих суб'єктів до переоформлення права постійного користування землею на право власності або право оренди. Якщо виходити з конституційного положення про те, що обсяг прав суб'єктів не може звужуватись, як про це зазначалося в Рішенні Конституційного Суду України від 22.09.2005 р., то навряд чи викладений підхід законодавця до оподаткування постійного землекористування приватних суб'єктів господарювання можна вважати вдалим та справедливим.