

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС, ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК 342.9

ПЛОТНІКОВА Ю.І.

**РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК
У ВІДНОСИНАХ ЩОДО СПРАВЛІННЯ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ**

Дослідження присвячене визначенню діючого порядку обліку земельних ділянок; визначенню органів публічної влади, відповідальних за здійснення такого обліку, порядку їх взаємодії. Автор дійшов висновку про те, що діюча модель обліку земельних ділянок передбачає тісну взаємодію Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, органів місцевого самоврядування та Державної фіскальної служби України. Провівши аналіз правової природи плати за землю як місцевого податку, а також економічних інтересів учасників правовідносин, пов'язаних зі справлянням такого податку, автор запропонував нову парадигму правового регулювання, яка полягає у розширенні повноважень і відповідальності органів місцевого самоврядування за рахунок відповідного зменшення відповідальності і повноважень Державної фіскальної служби України та Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру.

Ключові слова: *плата за землю, облік земельних ділянок, бухгалтерський облік земельних ділянок, податковий облік земельних ділянок.*

Исследование сконцентрировано на определении действующего порядка учёта земельных участков; на определение органов государственной власти, ответственных за указанный учёт, а так же порядка их взаимодействия. Автор пришёл к выводу о том, что действующая модель учёта земельных участков предполагает тесное сотрудничество между Государственной службой Украины по вопросам геодезии, картографии и кадастра, органами местного самоуправления и Государственной фискальной службой Украины. Проведя анализ правовой природы платы за землю как местного налога, а так же экономических интересов участников правоотношений, связанных с его взиманием, автор предложил новую парадигму правового регулирования, предполагающую концентрацию максимума полномочий и ответственности в органах местного самоуправления за счёт уменьшения полномочий и ответственности Государственной фискальной службы Украины и Государственной службы Украины по вопросам геодезии, картографии и кадастра.

Ключевые слова: *плата за землю, учет земельных участков, бухгалтерский учет земельных участков, налоговый учет земельных участков.*

The article is devoted to the land accounting for the purpose of the payment for the land in Ukraine and to the system of the public authorities, which are in charge of that. Author came to the conclusion, that existing system requires well-coordinated actions of both local self-government and governmental authorities with the Tax service of Ukraine. Having researched the nature the payment for the land as the local tax, author pointed out, that economical interests of the parties in the land tax relationships require the new principle of legal regulation, according to the fact, that the transfer of power and responsibilities from the Tax service of Ukraine to the local self-government authorities has to take place.

Key words: *payment for the land, accounting of land plots, tax accounting registration of the land plots.*

Україна знаходиться на шляху комплексного реформування податкової системи, про що свідчить, зокрема, прийняття наприкінці 2016 року Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [1], яким було внесено численні зміни до системи адміністрування ключових податків в Україні – податку на прибуток та податку на додану вартість.

© ПЛОТНІКОВА Ю.І. – аспірант кафедри конституційного, адміністративного права та соціально-гуманітарних дисциплін (Інститут права та суспільних відносин Університету «Україна»)

Разом із тим, зазначений закон не запроваджує комплексну податкову реформу, на необхідність якої звертають увагу як чиновники та політичні діячі, так і представники бізнесу, вказуючи, що податкова реформа є однією із ключових передумов залучення інвестицій в Українську економіку.

Так, у рейтингу Світового Банку за критерієм системи оподаткування Україна посідає 84 місце із 189 країн світу [2].

Одним із критеріїв, за яким визначається ефективність системи оподаткування, а також узгодження інтересів бізнесу, держави і суспільства є простота сплати та адміністрування податків.

Разом із тим, увага законодавця зосереджена перш на все на загальнодержавних податках, в той час як місцеві податки в цілому, і плата за землю зокрема, значною мірою потребують реформування системи обліку і адміністрування, оскільки зазначений податок значною мірою формує місцеві бюджети і впливає на спроможність органів місцевого самоврядування виконати покладені на них обов'язки.

Разом із тим, недосконалість діючої системи обліку земельних ділянок і прав на них призводить як до недоотримання місцевими бюджетами доходів, так і до викривлення економічної конкуренції у зв'язку із виключенням податкових зобов'язань із ціни продукції певних категорій господарюючих суб'єктів.

Водночас, перш ніж визначити конкретні кроки, здійснення яких призведе до усунення зазначених вище проблем, слід визначити систему вихідних засад, які стануть підґрунтям для впровадження конкретних заходів.

Таким чином, актуальність дослідження зумовлена необхідністю вироблення базової парадигми, яка могла б стати основою реформування системи обліку земельних ділянок з метою належного адміністрування, обліку і справляння плати за землю в Україні.

Мета дослідження зумовлена обставинами, які обґрунтовують його актуальність. Вважаємо, що зазначене дослідження має досягти наступних результатів:

- а) продемонструвати неефективність діючої системи обліку земельних ділянок;
- б) запропонувати новий підхід, який дозволив би створити систему, за якої:
 - всі користувачі чи власники земельних ділянок знаходяться в рівних податкових умовах і не отримують необґрунтованої економічної переваги за рахунок несплати плати за землю;
 - орган, відповідальний за облік земельних ділянок, безпосередньо зацікавлений в належному виконанні покладених на нього обов'язків за рахунок економічних стимулів.

Питанню обліку земельних ресурсів в Україні приділяли увагу А. М. Третяк, Л.М. Братчук, М.М. Федоров, Д.С. Добряк, Н.Є. Ціцька, А.О. Шпичак та інші.

Разом із тим, юридична наука, порівняно з економічною, приділяє незначну увагу питанню належного обліку земельних ділянок з метою влаштування прозорої і ефективної системи обліку та справляння плати за землю.

Перш ніж перейти до викладення нового підходу до обліку земель, вважаємо за необхідне продемонструвати яким чином система обліку працює відповідно до чинного законодавства.

Згідно з абз. 2 п. 286.1 ст. 286 ПК України відповідні органи виконавчої влади з питань земельних ресурсів за запитом відповідного органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю [3].

Отже, для обчислення і справляння плати за землю використовуються відомості із державного земельного кадастру, яким є особлива державна облікова система, яка встановлює процедуру визнання факту виникнення або припинення права власності (користування) земельними ділянками та містить сукупність відомостей і документів про місце розташування та правовий режим цих ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та якісну характеристику, розподіл серед власників землі (землекористувачів). Державний земельний кадастр включає кадастрове зонування та зйомки, бонітування ґрунтів, економічну та грошову оцінку земель, державну реєстрацію земельних ділянок, облік кількості та якості земель [4].

До земельно-кадастрової документації відносять кадастрові карти й плани, реєстраційні книги, схеми, таблиці, графіки, результати аерокосмічної зйомки та дистанційного зондування поверхні, різноманітні електронні носії інформації, інші матеріали, що містять відомості про кордони адміністративно-територіальних утворень, межі земельних ділянок власників землі (землекористувачів) [4].

Статтею 284 ПК України визначено особливості, пов'язані із застосуванням пільг щодо податку на землю, які впливають на розподіл функцій щодо обліку платників податку на землю.

Так, відповідно до абз. 2 п. 284.1 ст. 284 ПК України органи місцевого самоврядування до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки дані стосовно наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам. Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбулися зазначені зміни [3].

Таким чином, облік, для цілей оподаткування платою за землю, здійснюється:

- а) Держгеокадастром – облік земельних ділянок і прав на них, які є об'єктом оподаткування;

б) органами місцевого самоврядування – облік земельних ділянок щодо яких визначені пільги органами місцевого самоврядування чи права на які належать категоріям осіб, яким такі пільги зазначеними органами надані.

Хоча на платників податків прямо не покладений обов'язок щодо забезпечення обліку земельних ділянок, суб'єкти господарювання-юридичні особи фактично змушені вести такий облік з метою належного визначення і виконання податкових зобов'язань.

Так, відповідно до п. 286.2 ст. 286 ПК України платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПК України, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями, а згідно з п. 286.7 ст. 286 ПК України, юридична особа зменшує податкові зобов'язання із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам відповідно до п. 281.1 ст. 281 ПК України за земельні ділянки, що знаходяться у їх власності або постійному користуванні і входять до складу земельних ділянок такої юридичної особи [3].

Не дивлячись на те, що платники податків можуть самостійно здійснювати податковий облік земельних ділянок, вони не позбавлені необхідності здійснювати бухгалтерський облік прав на землю.

Розмірковуючи над особливостями бухгалтерського обліку земельних ресурсів в Україні, Е.О. Сисак висловився так. Унікальність земельних ресурсів як економічної категорії зумовлює специфіку побудови системи обліку землі, яка включає в себе накопичення, систематизацію, обробку та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, грошові та правові дані земельних ресурсів в державі. Вважаємо слушними твердження вченого про те, що документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і інформаційну базу відображених господарських операцій, тому, дослідивши стан обліку, слід розглянути первинну документацію обліку земельних ділянок на агропідприємствах. Також він запропонував облік земель у сільськогосподарських підприємствах здійснювати у книзі обліку земельних ділянок підприємства, яка складатиметься із окремих розділів: землі сільськогосподарського призначення і землі несільськогосподарського призначення. У ній, за словами вченого, окремо слід обліковувати землі власні, у постійному користуванні та орендовані. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою. Документування операцій із земельними ресурсами здійснюється шляхом використання первинних документів затвердженої форми. Однак, більшість з них є недосконалими, а щодо деяких господарських операцій з земельними ділянками, взагалі відсутні форми документів [5].

Крім того, вчений констатував, що немає як доступної методики бухгалтерського обліку земель, так і рекомендацій із питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблених первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками [5].

Отже, платники податку – юридичні особи зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік прав на землю та, окремо від цього, податковий облік з метою належного виконання обов'язку щодо справляння плати за землю.

Не можна оминати увагою і той факт, що податкові зобов'язання фізичних осіб мають бути визначені контролюючим органом.

Так, відповідно до п. 286.5 ст. 286 ПК України нарахування фізичним особам сум податку проводиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку. У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому у нового власника виникло право власності. У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року орган державної податкової служби надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності [3].

Отже, не дивлячись на те, що контролюючий орган не визначений як суб'єкт обліку прав на земельні ділянки, він водночас змушений:

- а) або здійснювати такий облік самостійно;
- б) або покладатись повністю на інформацію, надані суб'єктами обліку.

Таким чином, система обліку земельних ділянок у відносинах щодо оподаткування прав на них наразі складається з декількох елементів:

- а) обліку земельних ділянок та прав на них;
- б) обліку пільг щодо плати за землю;
- в) передачі відомостей про облік:
 - між Держгеокадастром та контролюючим органом;
 - між органами місцевого самоврядування та контролюючим органом;
- г) неофіційного обліку, який здійснюється чи може здійснюватися:
 - платниками податку – юридичними особами;

- контролюючим органом;
 - д) бухгалтерського обліку, який здійснюється платниками податку.
- На нашу думку, зазначена система має бути спрощена виходячи із двох основних критеріїв:
- а) мінімізації до необхідних витрат на облік;
 - б) мінімізації взаємодії між різними органами державної влади та місцевого самоврядування без нагальної на те необхідності;
 - в) оптимізації діяльності платників податку та органів місцевого самоврядування;
 - г) підвищення участі економічно зацікавлених органів місцевого самоврядування в діяльності щодо адміністрування податків та/або визначення податкових зобов'язань.

Для розроблення конкретних заходів, які могли б оптимізувати економічні втрати від адміністрування плати за землю та забезпечити рівні економічні умови для всіх платників податків, слід перш за все визначитись із тим, які учасники відносин мають бути основними, а які – субсидіарними.

Для цілей цього дослідження під основними учасниками пропонуємо розуміти тих учасників, активна участь яких є необхідною для досягнення економічного результату у вигляді належного справляння плати на землю незалежно від поведінки інших учасників правовідносин.

Під субсидіарними (додатковими) учасниками пропонуємо розуміти тих учасників відносин, залучення яких є необхідним у зв'язку із неналежним виконанням основними учасниками своїх обов'язків.

Виходячи із запропонованого вище поділу, слід дійти висновку, що основні учасники мають бути безпосередньо зацікавлені в результаті правовідносин, які між ними складаються.

Згідно з п. 8.1 ст. 8 ПК України в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори. Відповідно до п. 8.3 ст. 8 ПК України до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [3].

Відповідно до пп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 та п. 10.2 ст. 10 ПК України до місцевих податків належить податок на майно. Місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно. Пунктом 10.5 ст. 10 ПК України передбачено, що зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України [3].

Таким чином, органи місцевого самоврядування є основними учасниками правовідносин щодо справляння плати за землю, оскільки вона (плата за землю):

- а) зараховується до місцевого бюджету;
- б) частково регулюється рішеннями органів місцевого самоврядування.

Оскільки податкові правовідносини із плати за землю передбачають обов'язок із перерахування коштів від платника податків до органу місцевого самоврядування, органічним основним учасником таких правовідносин є платник податків.

Щодо ролі контролюючих органів, то на нашу думку, на сьогодні законодавчо органи державної фіскальної служби є основним учасником зазначених правовідносин.

Зазначений висновок обґрунтовується функціями, які покладені на контролюючі органи відповідно до ПК України.

Так, згідно з п. 63.1 ст. 63 ПК України, контролюючий орган здійснює облік платників податків з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Крім того, платник податку має певні обов'язки перед контролюючим органом, визначені п. 63.3 ст. 63 ПК України, відповідно до якого:

- а) об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідним розділом цього Кодексу.
- б) платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку згідно з порядком обліку платників податків.

Таким чином, наразі контролюючий орган слід віднести до основних учасників правовідносин, оскільки він:

- здійснює облік платників плати за землю;
- самостійно здійснює повний контроль за сплатою зазначеного податку;
- має права, які кореспондують обов'язкам платників податку;
- визначає податкові зобов'язання платників податку-фізичних осіб та приймає декларації від платників податку-юридичних осіб.

Вважаємо, що питання доцільності наділення контролюючого органу статусом основного учасника відносин, пов'язаних із обліком, звітністю та сплатою земельного податку та орендної плати за землю має стати предметом окремого дослідження, оскільки:

- 1) зазначений орган не має прямої зацікавленості в ефективному виконанні платниками податків обов'язку щодо справляння плати за землю;
- 2) контролюючий орган не здійснює самостійного обліку об'єктів оподаткування, а тому інституційно не пристосований до виконання покладеного на нього обов'язку;
- 3) участь Державної фіскальної служби в справлянні місцевого податку, з урахуванням того, що фіскальна служба фінансується з державного бюджету України, є нерівномірним розподіленням бюджетного навантаження.

Тобто, права і обов'язки Державної фіскальної служби України у сфері справляння плати за землю підлягають перегляду із передачею повноважень та відповідальності до органів місцевого самоврядування.

Іншим учасником, необхідність участі якого у досліджуваних правовідносинах слід поставити під сумнів, є Держгеокадастр.

Фактично функції Держгеокадастру зводяться до обліку земельних ділянок на відповідній території. Як слушно вказує А.М. Третяк, функція обліку земель та земельних ділянок є за своєю природою функцією місцевого рівня [5].

У зв'язку із цим покладення зазначеного обов'язку на органи місцевого самоврядування є природним, оскільки вони, по-перше, найбільш зацікавлені у здійсненні такого обліку, і, по-друге, територіально максимально наближені до земельних ділянок.

Таким чином, на нашу думку слід внести наступні зміни до системи обліку плати за землю:

- а) передати обов'язок із обліку земельних ділянок органам місцевого самоврядування;
- б) змінити статус контролюючого органу, передавши частину його функцій органам місцевого самоврядування та залишивши за контролюючим органом право здійснювати:
 - примусове стягнення плати за землю;
 - контроль за дотримання законодавства зі сторони органів місцевого самоврядування;
 - в) зобов'язати платників податків надавати органам місцевого самоврядування відомості щодо бухгалтерського обліку земельних ділянок із тим, щоб орган місцевого самоврядування володів інформацією щодо реальної економічної цінності землі.

Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: закон України № 1797-VIII від 21 грудня 2016 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>
2. Налогообложение [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://tc.nusta.com.ua/dkpk/komentar/13_s287/index_2.htm.
5. Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід – [Електронний ресурс] / Е.О. Сисак. – Режим доступу: <http://dspace.uzhnu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/lib/7350/1/БУХГАЛТЕРСЬКИЙ%20ОБЛІК%20ЗЕМЕЛЬНИХ%20РЕСУРСІВ.pdf>.
6. Третяк А.М. Концептуальні засади розвитку багатофункціональної моделі земельного кадастру в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу. -http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE&2_S21STR=Zv_2014_4_11.