

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Правове регулювання земельного податку в Україні

студента 2 курсу, 7 м групи,
спеціальності 081 «Право»,
освітня програма

«Фінансове право» _____ Павлюка Данііла Євгеновича

Науковий керівник

к.ю.н. доцент _____ Пустовіт Юлія Юріївна

Гарант освітньої програми

д.ю.н. професор _____ Запотоцька Олена Василівна

Київ 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ	6
1.1. Економічна сутність та спрямованість земельного податку.....	6
1.2. Правова основа встановлення земельного податку.....	15
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ	25
2.1. Суб'єкти та об'єкти земельного податку	25
2.2. Відповідальність за несплату земельного податку.....	39
ВИСНОВКИ	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	52

ВСТУП

Актуальність теми пов'язана, передусім, зі значимістю інституту земельного оподаткування, що має довгу історію свого становлення і розвитку. Подібне має місце завдяки факторам володіння, користування і розпорядження землею як природною цінністю, але й економічно вигідним ресурсом, у тому числі для наповнення бюджетів. Слід зауважити, що коли в багатьох країнах світу земельний податок слугує одним із основних джерел формування дохідної частини бюджетів, в Україні цей вид оподаткування продовжує залишатись неефективним через: неповноту законодавства, відсутність чітких механізмів його адміністрування, відсутність чітких норм про відповідальність за несплату цього податку, невисокі ставки оподаткування, неефективність діяльності органів місцевого самоврядування в цій сфері тощо. Все зазначене формує потребу поглибленого дослідження інституту земельного оподаткування в Україні, формування пропозицій з його удосконалення в законодавстві. Потребують свого закріплення економічні та правові стимули в сплаті земельного податку, що відсутні на сьогодні.

Актуальність обраної проблематики спричинена також фактом євроінтеграційних прагнень України, що формує необхідність адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС, у тому числі в сфері земельного оподаткування. Найбільша вимога до розглядуваного інституту повинна стосуватися його ефективності, зокрема, слугування вагомим фактором отримання доходів місцевими бюджетами. В руслі останнього додамо, що подібне значиме на сьогодні в нашій державі з точки зору обраного курсу фінансової децентралізації, яка має на меті утвердження самостійності бюджетів територіальних громад в Україні.

Об'єктом дослідження постають суспільні відносини в сфері оподаткування земельним податком в Україні.

Предмет дослідження – інститут земельного податку в Україні.

Метою дослідження є з'ясувати теоретичні основи формування земельного податку, а також дослідити систему земельного податку в Україні (об'єкт, суб'єктів, ставку, питання відповідальності та ін.).

Поставлена мета обумовила формулювання наступних **завдань дослідження:**

- 1) з'ясувати економічну сутність та спрямованість земельного податку;
- 2) окреслити правову основа встановлення земельного податку;
- 3) визначити та провести аналіз суб'єктів та об'єктів земельного податку;
- 4) надати правову характеристику відповідальності за несплату земельного податку.

Емпіричну базу нашого дослідження склали акти чинного законодавства України, серед яких Земельний кодекс, Податковий кодекс, інші закони та підзаконні нормативно-правові акти, а також судова практика.

В свою чергу, теоретичну базу дослідження склали наукові праці та доробки таких вітчизняних дослідників як: Г. Білецька, Т. Білоус-Осінь, К. Вороновська, О. Койчева, О. Корнєєв, О. Кулинич, М. Кучерявенко, А. Мірошниченко, А. Павлій, М. Сакали, В. Хоменко, А. Шеремет, М. Шульга та ін.

Наукова новизна дослідження полягає в проведенні комплексного аналізу інституту земельного податку в Україні, зокрема, питання про юридичну відповідальність за несплату земельного податку.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що останні можуть бути використані для вдосконалення законодавства України про земельне оподаткування.

Методи дослідження. Визначена проблема обумовила застосування таких методів дослідження як: аналізу та синтезу (використовувались як загальнонаукові в процесі всього дослідження), структурно-системного (був застосований для формування плану роботи та визначення ходу дослідження), формально-правового (застосовувався в ході всього дослідження для аналізу законодавства стосовно земельного оподаткування в Україні), історико-правового (був використаний у п. 1.2 при проведенні ретроспективного аналізу

розвитку законодавства про земельне оподаткування), компаративного (використовувався в п. 2.2 для здійснення порівняння різних видів відповідальності за несплату земельного податку) та інших.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, двох розділів, що вміщують чотири підрозділи, висновків та списку використаних джерел (всього 70 найменувань).

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ

1.1. Економічна сутність та спрямованість земельного податку

Перш ніж перейти до з'ясування сутності земельного податку, варто висловити кілька моментів стосовно категорії «податок» у цілому – що він собою являє, яка його природа, яку роль він виконує в економічній системі держави.

Фінансова політика держави в умовах ринкового середовища головним чином ґрунтується на системі фінансових важелів та стимулів, серед яких провідне місце займають податки, збори, інші обов'язкові платежі суб'єктів підприємництва, домогосподарств, інших категорій платників до бюджету та цільових фондів загальнодержавного значення. Основним джерелом державних доходів виступають податкові платежі як соціально-економічне явище [30, с. 7].

У розумінні категорії «податок» слід вести мову про важливі два аспекти.

По-перше, податок – це об'єктивна економічна категорія. Згідно з цим, існування податків не залежить від конкретної економічної дійсності, однак визначається завдяки факторам, які викликали появу останнього. Податок відображає грошові відносини між державою, з одного боку, і фізичними та юридичними особами, з іншого боку.

По-друге, із суб'єктивного боку, має місце певна видима правова форма прояву внутрішньої сутності податків у процесі їх використання в реальному економічному житті. Види, рівень, ставки податків та інші показники формуються зовнішнім середовищем, в якому вони діють. Значима роль тут належить рівню соціально-економічного розвитку держави, типу державного устрою, історичним, ментальним особливостям суспільства, традиціям та ін. [35, с. 251].

З точки зору розвитку досліджень щодо природи й місця податків у суспільстві, відповідні узагальнення стосуються:

по-перше, розгляду податків як обов'язкових платежів, що використовуються для фінансування суспільних благ і послуг;

по-друге, розуміння податків як дієвого засобу фінансової політики держави для впливу на розташування ресурсів, перерозподіл багатства, суспільний вибір громадян у демократичному суспільстві [30, с. 13].

Податки являють собою обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, які запроваджуються для утримання державного апарату й фінансового забезпечення виконання ним функцій держави. Разом із тим, слід наголосити, що не всі обов'язкові платежі, що надходять до централізованих фондів грошових коштів держави, є податками. Крім податків, мають місце так звані неподаткові платежі. Податки при цьому відрізняються від неподаткових платежів тим, що:

суть обов'язковими платежами;

передбачають перехід прав власності в разі сплати податку;

передбачають безеквівалентність обміну;

суть цільово незакріпленими платежами;

передбачають регулярність їх сплати [33, с. 133].

М.П. Кучерявенко розглядає податок як форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що вноситься в бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж [56, с. 29].

На рівні чинного законодавства України податок трактується як «обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України», регламентовано статтею 6 Податкового кодексу України (далі – ПК У) [5].

Як бачимо, законодавець не надає вичерпного переліку ознак, що притаманні цій економіко-правовій категорії. Тому їх варто віднаходити в науковій літературі.

Так, М.П. Кучерявенко визначив наступні ознаки податку: вид платежу, закріплений актом компетентного органу держави; однобічний характер встановлення; нецільовий характер; має грошову форму; безумовність; надходження до бюджету певного рівня; безповоротність; обов'язковий характер [56, с. 30-31].

В свою чергу, низка дослідників вказують на можливість виділення трьох груп ознак податку: цільові, організаційні та системні.

Цільовими ознаками є: компетентні органи управління; цільове призначення податку; цільове призначення наданих пільг.

Організаційними ознаками являють собою: об'єкт податку; джерело виплати податку; база (основа) податку; ставка податку; суб'єкт оподаткування; платник податку.

І, наостанок, системними є наступні ознаки: частка податку в бюджетних надходженнях; частка податку в загальному податковому тиску на платника податків; ступінь задоволення податком фінансових потреб сфери його призначення; ступінь збирання податку; економічні наслідки наданих пільг щодо сплати податку; витрати на збір податку [42, с. 160].

Сутність податку полягає в його економіко-правовій природі, що поєднуються й існують невіддільно одне від іншого. Йдеться про те, що за своїм змістом податок являє собою економічний (фіскальний) механізм держави, обумовлений необхідністю забезпечити розподіл і перерозподіл індивідуальних і суспільних благ. У свою чергу, за формою податок це правова категорія, адже втілюється в певних актах законодавства, тобто правових нормах, які регламентують порядок його встановлення, нарахування, сплати, а також встановлюють відповідальність за порушення зазначених норм і правил.

Кожен податок постає не лише носієм фіскальних відносин, але й здійснює регулятивну роль. Таким чином, податки являють собою не лише економічну, але й соціальну категорію. Їх платники втрачають частину свого особистого добробуту завдяки її переміщенню для всього населення через бюджетні механізми. Податки - це свого роду ціна суспільних благ. Іншими словами,

завдяки тому, що кожен платник податків у тій чи іншій мірі віддає частину свого доходу державі, остання здатна належно здійснювати притаманні їй функції в інтересах уже всього суспільства. Тобто кожен член суспільства так чи інакше дбає про все суспільство як колективне ціле.

В свою чергу, якщо розглядати податки як економічну категорію, то їх слід розглядати як державний інструмент впливу на економіку. Встановлюючи податкове навантаження на здійснення того чи іншого виду діяльності, держава визначає рівень економічного клімату для розвитку суб'єктів господарювання. З одного боку, податкове навантаження має бути помірним, а з іншого – податкові надходження повинні бути стабільними й досягати рівня, що надавав би змогу державі забезпечити свої видатки [44, с. 856].

Погодимось із М.П. Кучерявенко, у тому, що формування податкової системи не є самоціллю, але передбачає чіткий орієнтир – здійснення бюджетних витрат. Податкова система слугує основою для надходжень, аби такі витрати покрити. При цьому варто розуміти, що податки являють собою нецільові платежі, а тому після їх надходження до бюджетів неможливо простежити використання відповідних коштів. У цьому й немає потреби. Ознакою нецільовості податки відрізняються від зборів та інших платежів, які несуть цільовий характер [40, с. 59].

Важливо також відзначити, що податкові зобов'язання (платежі) обумовлюють наявність двох категорій учасників – зобов'язаних, тобто безпосередньо платників податків (фізичних і юридичних осіб), і уповноважених, тобто органів державної влади, що наділені повноваженнями встановлювати і справляти податки. В таких відносинах зобов'язаних і уповноважених учасників повинен зберігати баланс публічного і приватного інтересів, а так само простежуватися економічна обґрунтованість оподаткування. Як зазначає з цього приводу К.О. Вороновська, «порушення балансу інтересів платників податків і держави призведе до ненадходження певної кількості грошових коштів, що могли б бути отримані бюджетами у виді податків: це стане наслідком або згорання господарської діяльності платників

під надмірним податковим тиском, або вимушеного ухилення платників податків від оподаткування. Аналогічно, неврахування економічної основи оподаткування, розбалансування між правовою формою податку і його економічним змістом загрожує появою неефективних елементів податкової системи» [24, с. 33-34].

Відповідно до положень ПК України за своєю структурою встановлення податку передбачає наступні елементи:

платників податку;

об'єкт оподаткування;

базу оподаткування;

ставку податку;

порядок обчислення податку;

податковий період;

строк та порядок сплати податку;

строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [5].

Податкове законодавство України на сьогодні визначає дворівневу структуру податкової системи держави – загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори. Що стосується земельного податку, то його не визначено ані серед однієї, ані серед другої групи безпосередньо, проте у ст. 10.2-1 ПК України міститься положення, за яким «місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі)» [5]. Отже, в цій нормі законодавець вживає терміни «плата за землю» та «земельний податок за лісові землі». При цьому, як бачиться, вони належать до податку на майно як його елементи.

В рамках даного підрозділу спробуємо з'ясувати сутність земельного податку, базуючись на вищенаведених положеннях, які були нами окреслені.

Звертаючись знову до положень чинного податкового законодавства, слід зазначити, що воно містить поняття «плата за землю» та «земельний податок». Плата за землю являє собою «обов'язковий платіж у складі податку на майно, що

справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності». Таким чином, плата за землю може реалізовуватися через дві форми – земельний податок і орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності. В свою чергу, земельний податок це «обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів» [5].

Отже, виходячи з вищезазначених визначень, можна підсумувати, передусім, що дві форми плати за землю диференційовані залежно від типу відношення платників податків до земельної ділянки, яка підлягає оподаткуванню. При земельному податку йдеться про право власності на земельну ділянку та земельний пай та право постійного користування, тоді як при орендній платі – про право користування (тимчасового) земельними ділянками державної і комунальної власності.

В широкому сенсі плата за землю це законодавчо передбачена сукупність обов'язкових земельних платежів, які необхідні при реалізації права власності та права користування земельними ділянками, що можуть отримувати і сплачувати держава, територіальні громади, фізичні та юридичні особи, метою справляння яких є стимулювання власників і користувачів земельних ділянок до цільового, раціонального та ефективного використання земель [67, с. 118].

Деякі науковці (О.П. Гетьманець, О.М. Шуміла, Ю.І. Плотнікова) намагаються аргументовано довести позицію про те, що законодавець хибно відніс орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності до обов'язкових (податкових) платежів, адже в такий спосіб спотворюється природа орендних відносин, що є договірними, тобто ґрунтуються на юридичній рівності сторін. Водночас у правовідносинах зі сплати грошових сум за користування державними і комунальними земельними ділянками на умовах оренди держава виступає власником землі, отримуючи відшкодування за її використання. Тому сплата відповідних платежів характеризується договірними засадами і здійснюється на основі, перш за все, земельного і цивільного законодавства, а не податкового, як це на сьогодні має місце в положеннях ПК України. В

подальшому, переконані науковці, орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності має бути виключена з числа податків та віднесена до неподаткових платежів. На основі цього відпаде потреба використовувати поняття «земельний податок» на нормативному рівні, оскільки воно буде прирівняне за змістом до поняття «плата за землю» [54, с. 47-48]. Погодимось з такою аргументацією авторів, додавши, що справді наявність орендної плати в структурі податкових платежів спричинює конфлікт приватного і публічного права, що має бути вирішений у подальшому законодавчо.

За своєю правовою сутністю земельний податок являє собою обов'язковий, безеквівалентний, нецільовий платіж у бюджет держави або в бюджети органів місцевого самоврядування, що сплачується платниками (юридичними або фізичними особами, консолідованим платником) на підставі податкового закону. Він не має цільового призначення і при його внесенні обов'язково має місце перехід права власності на грошові кошти від платників до держави [51, с. 72].

Фундаментом і необхідною правовою основою існування обов'язку зі сплати земельного податку або внесення плати за оренду землі постають відносини в сфері землекористування. Так, з точки зору Є. Алісова, сама назва «плата за землю» вказує на об'єктивну ознаку, що визначає особливості правового регулювання цих обов'язкових платежів, тобто безпосередній зв'язок із землекористуванням. Плата за землю стосовно відносин із землекористування носить похідний (акцесорний) характер. Завдяки об'єкту земельних правовідносин вибудовується правовий механізм плати за землю, коли її розмір вираховується залежно від нормативної оцінки земельних ділянок та їх площі [18, с. 71-72].

На думку О.О. Максимчука, слід розглядати плату за землю в кількох точок зору:

1) із земельно-правової – це передбачена законодавством або договором сукупність платежів, які сплачуються і справляються державою, територіальними громадами, фізичними та юридичними особами, у зв'язку з реалізацією ними правомочностей власника або користувача земельної ділянки

в поточному або попередніх періодах, з метою наповнення місцевих бюджетів або виконання цивільно-правових та господарсько-правових зобов'язань, і які спрямовані на економічне стимулювання власників землі та землекористувачів до раціонального, ефективного використання земель за цільовим призначенням, їх охорони та відновлення;

2) із фінансово-правової – це земельний податок або орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності як засіб і форма наповнення місцевих бюджетів;

3) із цивільно-правової – це сукупність земельних платежів як засіб і форма виконання цивільно-правових та господарсько-правових зобов'язань [43, с. 108].

З фіскальної точки зору, плата за землю носить усталений і стабільний характер, адже такою ж її об'єкт оподаткування – земельна ділянка як вид нерухомого майна. В свою чергу, економічна точка зору розглядає плату за землю як стимул ефективно використовувати землю, а також при встановленні диференційованих ставок залежно від регіону як сприяння більш рівномірному розміщенню продуктивних сил на території держави. Окрім цього, плата за землю може розглядатися з соціальної точки зору. Тут вона це справедливий фактор, за яким підвищений розмір податку сплачує той суб'єкт, який використовує більшу площу землі і кращої якості земельну ділянку [67, с. 119].

Дослідники вказують, що плата за землю в якості окремого податку має значні переваги в фіскальному та в регулюючому аспектах:

по-перше, в зв'язку з тим, що земельну ділянку неможливо приховати, неможливо ухилитися від сплати цього податку;

по-друге, в зв'язку з тим, що земельна ділянка як об'єкт оподаткування піддається точному обліку, можливо точно визначити суму податкового зобов'язання за звітний період;

по-третє, земельний податок сплачується землевласниками й не може бути перекладений на іншого платника;

по-четверте, сплата податку містить в собі стимулювання власників землі та землекористувачів до більш продуктивної праці, адже його розмір залежить не тільки від розмірів земельної ділянки, але й ефективності її використання;

по-п'яте, ставки плати за землю визначаються за стабільною кадастровою оцінкою земель залежно від їх категорії, угідь, ґрунту тощо, і не часто піддаються перегляду [23, с. 40].

Важливо відзначити, що, на відміну від національного законодавства, за яким земля, а також земельні частки (паї), що знаходяться у власності або користуванні, є окремим об'єктом оподаткування, в міжнародній практиці має місце дещо відмінний підхід. Оподаткування земельним податком здійснюється за допомогою диференційованих механізмів залежно від визначення сутності об'єкта оподаткування. Земля тут може визначатися наступним чином:

земля як самостійний і окремий об'єкт оподаткування (land value taxation);

земля і нерухомість на ній як об'єкти оподаткування (two rate property taxation);

земля як частина нерухомості чи інших «поліпшень» як об'єкт оподаткування (property taxation) [21, с. 32].

Таким чином, за своєю сутністю земельний податок має економіко-правову природу, що поєднуються й існують невіддільно одне від іншого. За своїм змістом це економічний (фіскальний) механізм держави, обумовлений необхідністю забезпечити розподіл і перерозподіл індивідуальних і суспільних благ. У свою чергу, за формою це правова категорія, адже втілюється в певних актах законодавства, тобто правових нормах, які регламентують порядок його встановлення, нарахування, сплати, а також встановлюють відповідальність за порушення зазначених норм і правил. В розрізі чинного законодавства України земельний податок належить до плати за землю, а остання – різновид податку на майно в структурі місцевих податків і зборів. Поряд із земельним податком, до плати за землю законодавець відносить й орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності. Ми з'ясували в руслі нашого аналізу, що орендна плата в подальшому має бути вилучена зі структури плати за землю,

адже передбачає приватноправові (договірні) відносини, тоді як оподаткування – публічно-правові механізми. Земельний податок є складним явищем, що може бути охарактеризований з різних точок зору: земельно-правової, фінансово-правової, цивільно-правової, фіскальної, економічної та соціальної.

1.2. Правова основа встановлення земельного податку

У цій частині наше дослідження варто розпочати з того, що встановлення земельного податку на території України сягає ще часів Київської Русі. Історично найдавнішою формою оподаткування була данина, перша згадка про яку датується ще «повістю временних літ». Князі збирали данину як державний податок із земель, виїжджаючи з дружиною на «полюддя». Платили натурально (збіжжя, хутро, шкіра, худоба тощо) і грішми. В подальшому данина перетворилась на державні податки чи феодалну ренту. Стабільне стягнення податків започаткувала княгиня Ольга протягом 945-957 рр., впорядкувавши цим фінансову систему. Розмір данини відрізнявся, а від її сплати звільняли князівських слуг, духовенство тощо.

В подальшому, перша пол. XIX ст. у Російській імперії позначилась кризою феодално-кріпосницької системи через зародження промислового капіталізму. В результаті була проведена Селянська реформа, завдяки якій у тому числі селяни підписувались на купівлю землі й сплату податків за землю, які встановлювались державою. Цікаво, що податок на селянські землі в середньому в 1,5 рази, а в деяких губерніях 3 і більше рази перевищував податок на приватні землі. Столипінська реформа 1906 року позначилась прагненням переходу на приватну земельну власність, завдяки якій тільки й можливий прогрес у землеробстві [61, с. 29-30].

На першому етапі формування Радянського Союзу податкова система в цілому була неефективною, ґрунтуючись на жорсткому класовому підході. До реформи 1930-1932 рр. існувало 86 різних податків, а після – запроваджено податок з обігу і податок з чистого прибутку. Згодом, у повоєнний період,

прибуткове сільське оподаткування було змінено погектарним, скасовано податок з нетоварних операцій, а також обов'язкові натуральні поставки продуктів [39, с. 44-45].

В період незалежності України система земельного оподаткування почала формуватися з 1992 року, коли був прийнятий Закон «Про плату за землю». В його первинній редакції передбачалось, що плата за землю справляється в вигляді земельного податку або орендної плати, а її розмір не залежить від результатів господарської діяльності власників земельних ділянок або землекористувачів. Закон визначав середні ставки плати за землі сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення, пільги з її сплати, питання адміністрування податку та ін. Цікаво відзначити ціль встановлення плати за землю як окремого податку, що формулюється в ст. 2 Закону: раціональне використання й охорона земель, підвищення родючості ґрунтів, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості, фінансування витрат на ведення земельного кадастру, проведення землеустрою й моніторингу земель, розвиток інфраструктури населених пунктів [8].

В 1997 році набула чинності нова редакція Закону «Про плату за землю», що встановила нові ставки земельного податку, пільги з його сплати, справляння податку, деякі особливості відповідальності платників за порушення його вимог. Цей Закон втратив чинність у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, що на сьогодні є основним законом у сфері оподаткування в державі. До 2015 року плата за землю належала до загальнодержавних податків і зборів, а з 1 січня 2015 року – стала складовою податку на майно вже в структурі групи місцевих податків і зборів [58, с. 50].

Базовим законодавчим актом не лише в податковій сфері, а всієї системи права в Україні постає Конституція України (далі по тексту – Основний закон), яка серед іншого закладає основи й земельного оподаткування в державі. Так, ст. 13 Основного закону закріплює положення про те, що земля є об'єктом права власності Українського народу, а кожний громадянин має право користуватися

природними об'єктами права власності відповідно до закону, в ст. 14 – положення про землю як основне національне багатство. В свою чергу, ст. 67 визначає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку, визначеному законодавством. Відповідно до ст. 92 система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України. В ст. 143 Конституції України фіксується повноваження територіальних громад села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки та збори відповідно до закону [1].

В руслі положень ст. 143 Основного закону додамо, що враховуючи належність земельного податку до місцевих податків і зборів, їх встановлення є предметом діяльності органів місцевого самоврядування. Так, згідно зі ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» питання про встановлення місцевих податків і зборів, стосовно надання пільг по їх сплаті, а також встановлення ставок земельного податку належать до виключної компетенції сільських, селищних, міських рад. Виконавчі органи вносять на розгляд цих рад пропозиції щодо встановлення ставки земельного податку. Відповідно до ст. 69 цього Закону місцеві податки і збори зараховуються до відповідних місцевих бюджетів у порядку, що передбачений Бюджетним кодексом України з урахуванням особливостей, які визначені положеннями ПК України[7].

Безпосередньою основою земельного оподаткування в Україні є Податковий кодекс України, який детально регламентує порядок справляння плати за землю, об'єкти й суб'єкти оподаткування, ставки, пільги зі сплати та інші важливі положення.

При цьому правове підґрунтя плати за землю міститься в різних нормативно-правових актах земельного законодавства, адже вони передбачають правовий режим земель як об'єктів оподаткування. Так, у ст. 206 Земельного кодексу України фіксується принцип платного використання землі, а також зазначається, що об'єктом плати за землю є земельна ділянка [2].

Деякі аспекти, значимі для земельного оподаткування, визначаються Цивільним кодексом України, Законами України «Про оренду землі», «Про оцінку земель», іншими законодавчими актами, а також окремими підзаконними актами, зокрема, Наказами Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель населених пунктів» від 25.11.2016 року та «Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів)» від 22.08.2013 року.

Фактор існування землі та виникаючих на цьому ґрунті земельних відносин спричинює потребу сприйняття її як об'єкта ринкової вартості, незважаючи на цінність, яку собою несе цей об'єкт нерухомого майна. В тому числі йдеться про пошук додаткових джерел бюджетних надходжень, пов'язаних із землею. Серед таких джерел нерухомість є унікальним об'єктом, що здатний забезпечити стабільний і прогнозований дохід [68, с. 48]. Таким чином, варто акцентувати увагу на тому, що в силу розвитку й посилення капіталістичних відносин земля все більше сприймається як об'єкт для отримання фінансової вигоди, виходячи з групи «захищених» речей. Така вигода має як приватний (для землевласників і землекористувачів), так і публічний (для держави) характер. Одним із проявів публічного характеру сприйняття землі постає оподаткування.

Відповідно, центральним моментом земельного оподаткування, що охоплює собою як економічну, так і правову складові, постає принцип платного землекористування – земля стає «товаром». Якщо землекористування є платним, а плата, в свою чергу, це відшкодування вартості, необхідність внесення певних коштів, то землекористування слід розглядати як процес вилучення корисних властивостей із земельної ділянки. Так, платність буде виступати необхідною умовою відшкодування вартості або певної частини вартості корисних властивостей. Основна мотивація встановлення платності землекористування полягає в тому, аби через фінансовий стимул сприяти належному, раціональному використанню землі, підвищенню її родючості [25, с. 106-107].

Новий і прогресивний вектор розвитку не лише сфери земельного оподаткування, але й у цілому місцевих фінансів, розпочався з 2014 року, з початком реалізації в Україні ідей фінансової децентралізації. 1 квітня 2014 року Уряд України затвердив Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, а також План заходів щодо її реалізації. Окрім цього, наприкінці 2014 року фракціями Верховної Ради України була підписана Коаліційна угода з питань, що підлягають реформуванню. Основними об'єктами, що підлягають реформуванню в частині децентралізації, стали:

- 1) адміністративно-територіальний устрій (надмірна подрібненість населених пунктів і відповідний низький рівень управління ними);
- 2) фінансові ресурси (низький рівень самозабезпечення місцевих громад і залежність місцевих бюджетів від державного);
- 3) розподіл повноважень (невідповідність принципу субсидіарності та неефективний розподіл власних і делегованих повноважень) [19].

На виконання цих стратегічних орієнтирів на межі 2014-2015 рр. було прийнято низку законодавчих документів, якими було частково введено в дію реалізацію задекларованих реформ. Зокрема, у лютому 2015 року парламент прийняв Закон України «Про добровільне об'єднання територіальних громад», який заклав основні принципи і процедуру, на основі яких буде здійснено укрупнення населених пунктів з одночасним дотриманням його ефективності [6].

В свою чергу, механізм реалізації окреслених принципів і процедури було прописано в Методиці формування спроможних територіальних громад, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 року. Відповідно до цієї Методики укрупненню (об'єднанню) населених пунктів має передувати розроблення Радою міністрів АРК та обласними державними адміністраціями проекту перспективного плану такого об'єднання, подальше його схвалення Верховною Радою АРК та обласними радами і затвердження Кабінетом Міністрів України та остаточне добровільне об'єднання

територіальних громад з формуванням відповідних органів місцевого самоврядування спроможних територіальних громад. Крім того, у Методиці наведено правила визначення потенційних адміністративних центрів громад, зону їхнього охоплення та нормативи інфраструктури [10].

Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України запровадило фінансовий моніторинг спроможності об'єднаних територіальних громад за деякими показниками. Перший показник це обсяги власних ресурсів в бюджеті громади на одного мешканця. Він дозволяє бачити перспективу доходів завдяки обліку землі, нерухомості, акцизного податку. Це вказує на ефективність прийнятих управлінських рішень місцевими органами влади. Другий показник є залежність громади від державного бюджету, її економічної самодостатності. В свою чергу, третій показник передбачає витрати громади на управлінський персонал. Саме за цими показниками буде оцінюватись рівень ефективного розвитку об'єднаних територіальних громад. Це дасть можливість визначати потреби у залученні фінансових, інвестиційних, трудових ресурсів, приймати управлінські рішення щодо охорони здоров'я, освіти, планування території, покращення надання адміністративних послуг тощо [63, с. 26].

Проблему низького рівня самозабезпечення місцевих громад і залежності місцевих бюджетів від державного було частково вирішено внесенням змін до Бюджетного і Податкового кодексів України, згідно з якими було змінено структуру податків та їхніх надходжень до всіх рівнів бюджетів, а також відповідну структуру їхніх витрат. В такий спосіб законодавець:

- 1) визначив новий порядок бюджетних правовідносин в рамках проведення реформи місцевого самоврядування і територіальної організації влади, в основі якої лежить децентралізація влади і суттєве розширення повноважень територіальних громад (територіальні громади матимуть такі ж повноваження, як міста обласного значення, та прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом);

2) розширив дохідну базу місцевих бюджетів шляхом закріплення (або збільшення відсотка) окремих податкових платежів та зборів за місцевими бюджетами;

3) запровадив нові види трансфертів з визначенням механізму розподілу та використання у розрізі адміністративно-територіальних одиниць, розмір яких розподіляється між відповідними бюджетами на основі формули, що затверджується Урядом України;

4) надав право самостійного вибору установи (в органах Казначейства чи установах банків) з обслуговування коштів бюджету розвитку місцевих бюджетів та власних надходжень бюджетних установ;

5) врегулював порядок казначейського обслуговування бюджетних коштів;

6) посилив відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів;

7) врегулював бюджетні відносини в особливий період (в умовах воєнного стану), у тому числі щодо розширення окремих повноважень Кабінету Міністрів України, зокрема щодо скорочення витрат бюджету та спрямування їх на видатки резервного фонду, здійснення державних закупівель та ін. [62, с. 80].

Основними нововведеннями Бюджетного і Податкового кодексів України, отже, стали:

1) розширення структури, бази, ставок і платників податків на нерухоме майно та введення нового податку на продаж підакцизних товарів, які повністю зараховуються до місцевих бюджетів базових одиниць;

2) повне вилучення податку з доходів фізичних осіб з місцевих бюджетів базових одиниць до інших рівнів бюджетів та повернення його до них у розмірі 60 % лише за умови добровільного об'єднання місцевих громад.

Оскільки податок на доходи фізичних осіб займав левову частину у структурі місцевих бюджетів (до 70 % усіх надходжень), а адміністрування податку на нерухоме майно має низку перепон на даному етапі, місцеві бюджети опинилися в доволі неоднозначному становищі. Проте, законодавець передбачив умови для його повернення до бюджетів за умови відповідного укрупнення

громад, таким чином створивши заохочувальні умови для органів місцевого самоврядування з метою об'єднання їх. Цими ж документами було вирішено питання щодо повноважень місцевих громад. До відповідного об'єднання органи місцевого самоврядування фінансують лише свої органи управління, а фінансування соціально-економічної сфери відбувається з вищих рівнів бюджетів [19].

Також проведеними в 2015 році змінами в системі бюджетних відносин:

1) унесено зміни до переліку місцевих податків і зборів: скасовано з 1 січня 2015 р. місцевий збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; до місцевих податків віднесено податок на майно, який включає: плату за землю (земельний податок і орендна плата), а також податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (який із спеціального фонду передається до загального фонду, при цьому його базу розширено за рахунок залучення до оподаткування комерційного (нежитлового) майна); запроваджено з 2015 р. транспортний податок на розкішні автомобілі: об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років, за ставкою 25 тис. грн на рік;

2) розширено перелік надходжень до загального фонду місцевих бюджетів шляхом передачі зі спеціального фонду єдиного та екологічного податків, а також, як вище згадувалося, податку на нерухоме майно;

3) запроваджено акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів за ставкою 5 % вартості реалізованого товару та 100 % його зарахування до місцевого бюджету;

4) оптимізовано кількість груп платників єдиного податку – скорочено до чотирьох (раніше було шість груп), при цьому 4 група платників єдиного податку з 2015 р. включає сільськогосподарських товаровиробників або платників, які раніше сплачували фіксований сільськогосподарський податок [45].

На сьогодні перевагами фінансової децентралізації вважаються:

а) отримання фінансової самостійності місцевими бюджетами;

б) можливість об'єднаних територіальних громад перейти на рівень прямих міжбюджетних відносин; слід вказати, що на сьогодні таке право мають не всі, натомість має місце стимул для малих містечок, сіл, селищ об'єднуватись і формувати спроможні громади і, відповідно, мати переваги у формуванні самостійності;

в) збільшення кількості податків і визначення їх відсотків, що залишаються на місцях і не зараховуються до загальнодержавного бюджету; завдяки цьому місцеві органи влади можуть вільно планувати доходи і визначати пріоритетність видатків;

г) запровадження нових видів трансфертів: базова дотація, освітня субвенція, медична субвенція, субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру, реверсна дотація;

д) місцеві органи влади мають можливість розміщувати свої власні надходження в установах банків, а не лише на казначейських рахунках; вказане дає можливість оперативно керувати власними наявними коштами й не залежати від казначейства;

е) місцеві органи влади можуть за спрощеною процедурою надавати місцеві гарантії та брати запозичення від міжнародних фінансових організацій; поки що цей процес складний, однак необхідний для розвитку соціальної інфраструктури завдяки залученню іноземних інвестицій [63, с. 28].

Таким чином, історично земельне оподаткування на території України сягає ще часів Київської Русі. За незалежності нашої держави цей інститут отримав своє започаткування із прийняттям Закону «Про плату за землю». В значній мірі основи розуміння земельного податку, закладені на початку 1990-х рр., зберігаються й досі. Правова основа земельного оподаткування визначена Конституцією України, Податковим, Цивільним, Земельним кодексами, іншими законодавчими та підзаконними нормативними актами. Правове закріплення земельного податку в своїй ідеї спричинене такими факторами як: розвиток капіталістичної, ринкової економіки, де земля вважається як цінний об'єкт

вартості; цінністю земельної власності, з якої можливо отримувати не лише матеріальну, але й фінансову вигоду; існуючим принципом платності землекористування, завдяки якій держава стимулює землевласників і землекористувачів до належного, раціонального використання землі й підвищення її родючості. На сьогодні правовий вектор розвитку земельного оподаткування отримав нове віяння – фінансову децентралізацію, за якої місцеві бюджети стають більш незалежними, звільняються від дотаційності завдяки розвитку місцевих податків і зборів, у тому числі й земельного податку.

РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ

2.1. Суб'єкти та об'єкти земельного податку

Як ми вже вище зазначали, чинний ПК України регламентує елементи структури оподаткування, серед яких передбачені, зокрема, платники податку та об'єкт оподаткування. Платниками податку (суб'єктами) в цілому постають ті особи (фізичні, юридичні тощо), на яких законодавством покладається обов'язок сплати того чи іншого податку. В свою чергу, об'єктом оподаткування є певне благо (товар, послуга, дохід, майно тощо), стосовно якого встановлений певний порядок оподаткування.

Що стосується земельного податку, то відповідно до положень ст. 269 ПК України його платниками визначені:

- а) власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- б) землекористувачі.

В Постанові від 05.11.2018 року Верховний Суд, розглядаючи касаційну скаргу Красилівської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Хмельницькій області до фізичної особи (позивача), прийшов до висновку, що платником земельного податку є особа, яка володіє відповідним речовим правом на земельну ділянку (правом власності або правом користування), відповідно з моменту набуття права власності на об'єкт нерухомого майна, обов'язок зі сплати податку за земельну ділянку, на якій розміщений такий об'єкт, покладається на особу, яка набула право власності на жилий будинок, будівлю або споруду [14].

В іншій Постанові від 21.11.2018 року в справі, розглянутій за касаційною скаргою фізичною особою до Державної податкової інспекції у Печерському районі Головного управління ДФС у м. Києві щодо визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення, Верховний Суд визначив, що обов'язок зі сплати земельного податку виникає з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно, незважаючи на те, що фізична особа

(позивач) не зареєструвала право власності або користування земельною ділянкою під належним їй на праві власності нежитловим приміщенням. Суд у цьому випадку застосував принцип пріоритетності норм Податкового кодексу перед іншими актами законодавства [15].

Звернемо увагу на ще одне рішення Верховного Суду. Так, у Постанові від 15.01.2019 року Верховний Суд, розглядаючи справу за скаргою Державної податкової інспекції у Святошинському районі Головного управління ДФС у м. Києві до фізичної особи (позивача), визначив кілька значимих позицій у сенсі розуміння статусу платників земельного податку. А саме:

по-перше, обов'язок зі сплати земельного податку для фізичної особи-власника чи користувача земельної ділянки залишається незмінним незалежно від реалізації цією особою певних наданих їй правомочностей, до прикладу: набуття нею статусу суб'єкта господарювання, діяльність якого пов'язана з використанням земельної ділянки або без такого;

по-друге, обов'язок сплати земельного податку для його платника виникає з моменту набуття (переходу) в установленому законом порядку права власності на земельну ділянку чи права користування нею і триває до моменту припинення (переходу) цього права;

по-третє, з набуттям ознак суб'єкта господарювання фізична особа, яка ним стала, не перестає бути власником чи користувачем земельної ділянки й не звільняється від обов'язку сплати земельного податку [16].

Земельний податок сплачується як фізичними, так і юридичними особами за загальним правилом. Однак податкове законодавство на сьогодні містить перелік категорій фізичних і юридичних осіб, які звільняються від сплати цього податку. Серед фізичних осіб ідеться, отже, про:

осіб з інвалідністю I та II груп;

пенсіонерів (за віком);

тих, які виховують 3 і більше дітей до 18 років;

ветеранів війни і тих, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;

тих, які визнані законом постраждалими через Чорнобильську катастрофу.

Разом із тим, звільнення від сплати земельного податку для фізичних осіб поширюється лише на земельні ділянки в межах визначених граничних норм:

1) не більш як 2 га – стосовно земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства;

2) не більш як 0,1 га – стосовно земельних ділянок для індивідуального дачного будівництва;

3) не більш як 0,01 га – стосовно земельних ділянок для будівництва індивідуальних гаражів;

4) не більш як 0,12 га – стосовно земельних ділянок для ведення садівництва;

5) не більш як 0,25 га (в селах), 0,15 га (в селищах) і 0,1 га (в містах) – стосовно земельних ділянок для будівництва, обслуговування житлового будинку, господарських будівель та споруд [5].

Фізична особа, яка входить до переліку пільгових категорій у руслі сплати земельного податку, на 1 січня поточного року має у своїй власності кілька земельних ділянок одного виду використання, площа яких перевищує встановлені граничні норми, повинна до 1 травня поточного року подати письмову заяву до контролюючого органу за місцем знаходження земельної ділянки щодо самостійного обрання чи зміни земельних ділянок для застосування пільги. В такому випадку пільга починає застосовуватися до тих земельних ділянок, які були обрані фізичною особою, з базового податкового (звітного) періоду, діючи до початку місяця, що настає за місяцем подання нової заяви про застосування пільги щодо сплати земельного податку. Якщо ж право на пільгу в фізичної особи виникає протягом календарного року або (та) вона набуває право власності на земельну (-і) ділянку (-и) одного виду використання, заява про застосування пільги повинна подаватися нею протягом 30 календарних днів з дня набуття права на пільгу чи права власності. За умови, що фізична особа не виконує вимоги останнього, пільга починає застосовуватися

стосовно обраних земельних ділянок з наступного податкового (звітного) періоду.

Пільговими згідно з положеннями чинного ПК України постають не лише певні категорії фізичних, але й також юридичних осіб. У розрізі останніх йдеться про:

санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських об'єднань осіб з інвалідністю, реабілітаційні установи громадських об'єднань осіб з інвалідністю;

громадські об'єднання осіб з інвалідністю України, підприємства та організації, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю та спілками громадських об'єднань осіб з інвалідністю і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість осіб з інвалідністю, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить протягом звітного періоду не менш як 25 % суми загальних витрат на оплату праці; тут слід додати, що у випадку, коли зазначені вимоги не виконуються, громадські об'єднання осіб з інвалідністю, їх підприємства та організації повинні сплатити суми податку за відповідний період, проіндексовані з урахуванням інфляції, а також штрафні санкції згідно із законодавством;

бази олімпійської та паралімпійської підготовки згідно з переліком, визначеним Урядом України;

дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;

державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, а також дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій,

які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій;

державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту осіб з інвалідністю, дитячо-юнацькі спортивні школи, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, за земельні ділянки, на яких розміщені їх спортивні споруди [5].

Таким чином, у руслі пільгових категорій юридичних осіб визначені в основному різного роду державні та комунальні заклади культури і спорту, а також громадські об'єднання та підприємства, інші організації осіб з інвалідністю.

Наступним значимим структурним елементом оподаткування земельним податком постає об'єкт оподаткування (ст. 270 ПК України). Це, зокрема:

- а) земельні ділянки, що перебувають в користуванні або власності;
- б) земельні частки (паї), що перебувають у власності.

Подібно як це мало місце з пільговими категоріями платників земельного податку, законодавство передбачає перелік «пільгових» категорій земельних ділянок, тобто тих, які не підлягають оподаткуванню земельним податком. Такими є наступні:

сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених законом такими, які зазнали радіоактивного забруднення через Чорнобильську катастрофу (зони відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), та хімічно забруднені сільськогосподарські угіддя, щодо яких запроваджені обмеження стосовно ведення сільського господарства;

земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, що використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування, зокрема, під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг;

земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності й фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками і виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень;

земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод) користуються приміщеннями та прилеглими до них земельними ділянками на безоплатній основі;

земельні ділянки, що були надані для будівництва й обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статути (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку [5].

Отже, в сенсі об'єкту оподаткування земельним податком, йдеться про земельну ділянку. Вважаємо за необхідне зупинитись більш детально на окресленні сутності цієї категорії.

Відповідно до ст.ст. 13, 14, 41, 142 Конституції України поняття «земля» вживається у кількох значеннях, а саме як: об'єкт права власності Українського народу; об'єкт права власності громадян, юридичних осіб і держави; об'єкт права територіальної громади; об'єкт особливої охорони з боку держави (національне багатство) [1].

В свою чергу, ч. 1 ст. 79 ЗК України встановлює, що земельна ділянка це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [2]. Як бачимо, у даній частині цієї статті законодавець не називає в якості її складових частин ні природні ресурси (ліси, води, надра), ні будівлі і споруди, що можуть бути розташовані на земельній ділянці. По суті, Кодекс розглядає земельну ділянку лише як площину фіксованого розміру та з визначеним місцем розташування. Значна частина представників науки земельного права цілком підтримують підхід законодавця до визначення поняття земельної ділянки. Так, на думку М.В. Шульги, земельна ділянка являє собою частину земної кори, що є основою ландшафту, яка має фіксовану площу, межі і місцезнаходження, а також характеризується певним якісним станом і властивим їй правовим статусом [37, с. 216].

Ч. 2 цієї статті визначає, що право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об'єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться, якщо інше не встановлено законом та не порушує прав інших осіб [2].

Крім того, у ч. 3 ст. 79 ЗК України встановлено, що право власності на земельну ділянку поширюється на простір, що знаходиться над та під поверхнею ділянки на висоту і на глибину, необхідні для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд. Проте, на думку П.Ф. Кулинич, дане законодавче положення не можна трактувати буквально, тобто як поширення права власності власника земельної ділянки на простір під та над ділянкою, оскільки простір як такий не є матеріальною субстанцією. Автор вважає, що законодавець, закріплюючи в Кодексі норму ч. 3 ст. 79, мав на увазі інше, а саме те, що у випадку возведення власником на земельній ділянці певної будівлі чи споруди,

яка буде розташованою над та/або під поверхнею ділянки, його право власності автоматично буде поширене й на такі будівлі (споруди) в силу наявності права власності на дану земельну ділянку. Тобто власник ділянки своїми правомірними діями по зведенню на ній будівлі чи споруди може поширити сферу дії свого права власності на земельну ділянку й на розташовану на ній будівлю чи споруду, що займає певний простір. Тому, на наш погляд, закріплене у ст. 79 Земельного кодексу України положення про те, що право власності на земельну ділянку розповсюджується на простір, що знаходиться над та під поверхнею ділянки на висоту і на глибину, необхідні для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд, не можна вважати як включення певного простору над і під поверхнею земельної ділянки в поняття земельної ділянки як об'єкта земельних правовідносин [37, с. 217].

У зв'язку з цим уявляється спірною висловлена в літературі точка зору про те, що законодавство України встановлює вертикальні межі поняття «земельна ділянка». Один з прихильників цієї точки зору – А.М. Мірошніченко – вважає, що буквальне розуміння визначення земельної ділянки лише як частини земної поверхні позбавило б існування цього поняття будь-якої практичної доцільності, оскільки земна поверхня у вузькому розумінні це нескінченно тонка площина, що не має жодної цінності як об'єкт права [47, с. 7].

Однак, як вірно зазначається в літературі, земельна ділянка являє собою не тільки матеріальний об'єкт, а й правову абстракцію. Безперечно, земельна ділянка як правова абстракція є відображенням, у першу чергу, особливостей правової системи відповідної країни. Трьохвимірний підхід до визначення поняття земельної ділянки застосовується і є виправданим в законодавстві тих країн, в яких між галузями цивільного та екологічного права як регуляторами відносин у сфері використання природних ресурсів відсутні такі правові утворення як поресурсні галузі права (земельне, водне, лісове та гірниче). По суті трьохвимірний підхід до визначення поняття земельної ділянки у законодавстві зазначених країн означає, що поняттям земельної ділянки як об'єкта права власності та інших прав охоплюються й розташовані в надрах ділянки та на її

поверхні природні ресурси (корисні копалини, ліси, води тощо).

У закріпленому у ч. 1 ст. 79 Земельного кодексу України визначення земельної ділянки як частини земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами міститься ряд її ознак.

Такими ознаками є:

1) земельна ділянка це частина земної поверхні, до складу якої, за загальним правилом, не входять інші природні ресурси, а також будівлі і споруди, що можуть бути на ній розташовані;

2) земельна ділянка це частина земної поверхні, яка відмежована від решти земної поверхні визначеними у встановленому порядку межами;

3) земельна ділянка це частина земної поверхні з певним місцем розташування;

4) земельна ділянка це частина земної поверхні з визначеними щодо неї правами [36, с. 274].

Аналіз даного визначення свідчить, що при формулюванні поняття земельної ділянки законодавець використав дві групи ознак: фізичні і юридичні. До фізичних ознак земельної ділянки відносяться визначення земельної ділянки як частини земної поверхні та наявність меж по всьому периметру ділянки. До юридичних ознак земельної ділянки безспірно відноситься така ознака, як наявність встановлених щодо неї прав.

Однак, не зовсім чіткою уявляється природа такої ознаки земельної ділянки, як наявність певного місця розташування. З одного боку, дану ознаку можна розглядати як фізичну, маючи на увазі розташування земельної ділянки на території певної адміністративно-територіальної одиниці, в межах певної природно-кліматичної зони тощо. З іншого боку, наявність певного місця розташування земельної ділянки можна розглядати і як її юридичну ознаку, розуміючи останню як знаходження ділянки в штучно створеній системі координат та наявність адреси земельної ділянки чи іншого юридично значимого позначення її місця знаходження (індивідуального кадастрового номеру). Отже, наявність певного місця розташування земельної ділянки слід розглядати як її

змішану, фізично-юридичну ознаку [36, с. 274].

В українській правовій науці існує дискусія з питань юридичної природи таких категорій, як «земля», «землі», «земельна ділянка», оскільки ці поняття закріплюються на законодавчому рівні без визначення їх істотних ознак, що призводить до різного тлумачення вказаних понять. Так, з аналізу положень Цивільного кодексу України стає зрозумілим, що земля і земельні ділянки за своїм правовим режимом розглядаються як синоніми. Однак, у ЗК України ці поняття не вважаються тотожними, у земельно-реєстраційному законодавстві ці поняття розглядають як об'єкт нерухомості. Такі різні підходи створюють проблеми для застосування правових норм і методів для регулювання земельних відносин, забезпечення конституційних прав і свобод людини і громадянина.

На переконання О.Ю. Дрозда, поняття «землі» слід визначати як частину навколишнього природного середовища, яка розташована на поверхні земної кори і характеризується ґрунтовим покривом, рельєфом, простором, рослинністю, надрами, водними об'єктами, є основним засобом виробництва у сільському і лісовому господарстві та місцем розташування об'єктів нерухомого майна. Дане визначення є необхідним для характеристики правового режиму земельної власності, і тому доцільно було б закріпити його в законодавстві [27, с. 26].

Варто зазначити, що згідно з цивільним правом земельна ділянка має такі ознаки, як:

а) обігоспроможності, тобто земельна ділянка може вільно відчужуватися або переходити від одної особи до іншої (внаслідок наслідування, реорганізації юридичної особи) чи іншим способом, якщо вона не вилучена з обігу чи не обмежена в обігу;

б) земельна ділянка як об'єкт цивільного права є нерухомим майном. На підставі цього положення право власності на земельну ділянку підлягає державній реєстрації;

в) земельна ділянка в залежності від того, чи можливий її переділ без шкоди для її господарського призначення чи ні, може бути визнана ділимим чи

неділимим майном. Ця ознака має суттєве значення у тому випадку, коли земельна ділянка перебуває у спільній власності і виникає питання про виділення частки (паю) земельної ділянки одному із власників, а також у випадку необхідності відчуження частки земельної ділянки. У випадку, коли земельна ділянка визнається неподільною, власнику не може бути виділена частка ділянки в натурі, а видається грошова компенсація. Рішення про неподільність земельної ділянки, якщо про це не вказується в законодавстві, приймає суд;

г) наступною ознакою земельної ділянки як об'єкта цивільного чи земельного права є те, що продукція і доходи, отримані внаслідок використання земельної ділянки, належать особі, що використовує цю ділянку на законних підставах [66, с. 130].

Ще однією ознакою можна вважати те, що об'єктом права власності земля виступає в якості обмеженої в просторі земельної ділянки. Для неї характерно те, що межі ділянки та її місцезнаходження встановлюються в порядку, закріпленому законодавством про землеустрій. При цьому для землі характерні й ті ознаки, які відрізняють її від іншого майна. Це, перш за все, ті з них, які визначають землю як об'єкт земельного права як такий. Дані ознаки виявляють важливе державне, економічне і екологічне значення землі. Оскільки кожна земельна ділянка невіддільна від усього земельного простору, то на неї розповсюджується певна частина суспільних і державних інтересів, які існують відносно землі як такої. Це не може не впливати на регулювання земельних відносин всіма правовими галузями.

Слід відзначити, що сплата земельного податку провадиться власниками земельних ділянок і землекористувачами з дня виникнення в них права власності чи користування відповідно. Коли ж такі правові режими припиняються, власники або землекористувачі сплачують податок, виходячи з фактичного періоду перебування земельної ділянки у власності чи користуванні.

Додамо, що нарахування земельного податку відбувається по-різному, залежно від категорії платника. Якщо йдеться про фізичну особу, то подібне нарахування відбувається контролюючим органом (за місцезнаходженням

земельної ділянки), який до 1 липня поточного року надсилає їй відповідне податкове повідомлення-рішення стосовно внесення податку. Контролюючі органи щороку до 1 травня провадять облік фізичних осіб – платників податку й нарахування сум податку. Податкове зобов'язання зі сплати земельного податку здійснюється фізичними особами – платниками протягом 60 днів з дня вручення їм податкового повідомлення-рішення.

У випадку ж, коли йдеться про платника – юридичну особу, останній самостійно обчислює суму податку щороку станом на 1 січня. Не пізніше 20 лютого поточного року відбувається подання до контролюючого органу (за місцезнаходженням земельної ділянки) відповідної податкової декларації за поточний рік, де річна сума розбивається однаковими частками за місяцями. Коли має місце подання зазначеної декларації, платник уже не зобов'язується подавати щомісячні декларації. Податкове зобов'язання зі сплати земельного податку здійснюється юридичними особами – платниками рівними частками за календарний місяць протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця [5].

Як слушно відзначають окремі дослідники, на сьогодні негативними чином на систему оподаткування земельним податком впливає відсутність вільного доступу до єдиної інформаційної бази про наявні земельні ділянки. Хоча Державний земельний кадастр містить необхідну інформацію про об'єкт земельного податку, однак доступ до нього у фіскальних органів та органів місцевого самоврядування, державних місцевих адміністрацій залишається обмеженим. За загальним підставами доступ до Державного земельного кадастру може здійснюватися в режимі читання у порядку, встановленому Урядом України. Такий порядок не визначено. Доцільним, переконані Т. Білоус-Осінь та О. Койчева, було б забезпечення вільного доступу для органів місцевого самоврядування та органів державної влади до відомостей, які містяться в Державному земельному кадастрі, що дозволить систематизувати та уніфікувати відомості про наявні земельні ділянки та їх власників – можливих платників земельного податку [21, с. 34].

Платники земельного податку можуть звертатися до контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки з приводу проведення звірки даних, пов'язаних із нарахуванням та сплатою цього податку. Йдеться, зокрема, про дані щодо: кількості земельних ділянок; їх площ; прав на користування пільгами; нарахованої суми податку; розміру ставок податку. Якщо мають місце розбіжності, що підтверджуються відповідними поданими платниками документами, контролюючий орган здійснює перерахунок суми податку протягом 10 робочих днів і надсилає нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє ж податкове повідомлення-рішення вважається при цьому скасованим.

Ставки земельного податку й пільги з його сплати встановлюються рішеннями Верховної Ради АРК, органами місцевого самоврядування на відповідній території. Вони приймають рішення також щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок – до 15 липня року, який передуює бюджетному періоду. Звідси, отже, ставка земельного податку диференціюється залежно від того, чи проведено нормативну грошову оцінку земельних ділянок.

I варіант – нормативну грошову оцінку земельних ділянок проведено:

- за загальним правилом: не більше 3 % від нормативної грошової оцінки;
- для земель загального користування: не більше 1 % від нормативної грошової оцінки;
- для сільськогосподарських угідь: не менше 0,3 % від нормативної грошової оцінки;
- для лісових земель: не більше 0,1 % від нормативної грошової оцінки;
- для земельних ділянок, які перебувають в постійному користуванні суб'єктів господарювання (окрім державних і комунальних): не більше 12 % від нормативної грошової оцінки

II варіант – нормативну грошову оцінку земельних ділянок не проведено:

- для земельних ділянок за межами населених пунктів або в межах населених пунктів: не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області;

– для сільськогосподарських угідь: не менше 0,3 % і не більше 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області;

– для лісових земель: не більше 0,1 % від нормативної грошової оцінки площі ріллі по АРК або по області [5].

Додамо тут, що нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі по АРК та по областях (у гривні за 1 га) визначається Порядком нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затвердженого Наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 23.05.2017 року. Найбільш вартісними визначені землі сільськогосподарського призначення Черкаської, Чернівецької, Хмельницької, Полтавської, Одеської, Кіровоградської, Донецької та Дніпропетровської областей [11].

Безпосередньо ж нормативна грошова оцінка земельних ділянок провадиться згідно з відповідною Методикою, що затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 03.11.2021 року. Так, для визначення нормативної грошової оцінки беруться до уваги такі показники як: площа земельної ділянки, капіталізований рентний дохід за одиницю площі, розташування територіальної громади, курортно-рекреаційне значення населених пунктів, цільове призначення земельної ділянки, особливості використання земель та ін. За результатами проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок складається відповідна технічна документація [9].

Отже, на сьогодні суб'єктами оподаткування земельним податком постають власники земельних ділянок і землекористувачі, об'єктами ж, відповідно, земельні ділянки та земельні частки (паї). При цьому, попри визначеність основних положень і механізму справляння земельного податку, на сьогодні залишаються нечіткими: роль органів місцевого самоврядування в установленні таких податків, їх повноваження та функції; питання доступу до інформаційної бази Державного земельного кадастру для отримання відомостей про платників такого податку, питання взаємодії платників податку та контролюючих органів. У цілому ж податкове законодавство передбачає пільгові категорії суб'єктів та об'єктів оподаткування земельним податком,

диференційовані механізми нарахування податку (для юридичних і для фізичних осіб), диференціацію ставок земельного податку (залежно від наявності нормативної грошової оцінки земель). В подальшому для вдосконалення чинного законодавства в цій сфері відносин ми пропонуємо на рівні Міністерства фінансів України прийняти окрему методику, яка б визначала чіткий механізм справляння земельного податку в Україні, охоплюючи зазначені нами вище аспекти.

2.2. Відповідальність за несплату земельного податку

Варто розпочати з того, що нормативно-правову основу регламентації юридичної відповідальності в сфері оподаткування складають положення ПК України, зокрема, які концентровано містяться в Главі 11 «Відповідальність».

Відповідальність за порушення податкового законодавства (податкова відповідальність) є одним із видів юридичної відповідальності, що виведені сучасною правовою наукою. У зв'язку з актуальним нині осмисленням проблеми податкової відповідальності в правовій науці мають три основні підходи щодо розуміння її місця в системі юридичної відповідальності.

Перший підхід ґрунтується на визначенні податкової відповідальності як окремого виду юридичної відповідальності. Аргументами тут слугують, перш за все, ті фактори, що законодавцем закріплюються правопорушення, характерні лише для податкового права, й особливий порядок притягнення до відповідальності за їх учинення суб'єктів саме податкових правовідносин. Так, податковій відповідальності характерні особливі, притаманні цьому виду відповідальності, ознаки, серед яких: окрема міра покарання (специфічні фінансові санкції); специфічний суб'єкт податкового правопорушення; особливий порядок притягнення до відповідальності.

У свою чергу, другий підхід щодо місця податкової відповідальності в системі юридичної відповідальності передбачає віднесення її до адміністративної в якості різновиду останньої. При цьому податкова

відповідальність входить спочатку до фінансово-правової як вид адміністративної. Представники цього підходу наголошують, що існування певних санкцій не може бути підставою (критерієм) для виділення окремого виду відповідальності. Більше того, фінансові санкції застосовуються в різноманітних галузях права, а тому не є специфічною рисою фінансової відповідальності. Відтак, на їхню думку, фінансові санкції, передбачені в межах фінансово-правової відповідальності, варто зарахувати до санкцій адміністративної відповідальності [41, с. 35].

Третій підхід полягає в тому, що податкова відповідальність є підвидом фінансово-правової, яка, у свою чергу, є самостійним видом юридичної відповідальності. Такий підхід ґрунтується на віднесенні податкового права до системи фінансового права як галузі права.

ПК України на сьогодні містить перелік видів відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Серед них: адміністративна, кримінальна та фінансова. При цьому Кодекс передбачає низку різного роду податкових правопорушень, а також санкції, що застосовуються за їх учинення.

Якщо виходити з положень ПК України, податкову відповідальність (а, точніше, – відповідальність за порушення законів з питань оподаткування) в цілому можливо віднести до фінансово-правової, однак не повністю. Адже фінансова – це лише один, хоча й найбільш значний, вид відповідальності, яка може застосовуватися за вчинення податкових правопорушень, поряд із адміністративною та кримінальною. При цьому можливо напевно сказати, що податкова відповідальність, знову ж таки, виходячи з положень ПК України, не є різновидом адміністративної відповідальності, а також не є самостійним видом юридичної відповідальності.

Податковій відповідальності характерний майновий характер, оскільки податкові правопорушення завдають майнової шкоди державі. Відтак порушник повинен зазнати негативних наслідків майнового характеру. У зв'язку з цим

головною функцією фінансово-правових санкцій є компенсаційна. Однак варто погодитися із позицією, висловленою в літературі, що заходи фінансово-правової відповідальності характеризуються кумулятивністю, тобто поєднанням каральної та компенсаційної цілей.

В руслі земельного податку слід відзначити, що на сьогодні чинне законодавство України не містить окремої норми (санкції), яка б передбачала відповідальність за несплату саме земельного податку. Водночас, виходячи з загальних положень про відповідальність, можливо інтегрувати несплату земельного податку як вид правопорушення до системи фінансової та кримінальної відповідальності. Що ж стосується адміністративної відповідальності, то Кодекс України про адміністративні правопорушення, передбачаючи перелік конкретних правопорушень в податковій сфері й не містячи загальних норм, не регламентує окремої санкції за несплату земельного податку [3].

Фінансова відповідальність в податковій сфері застосовується згідно з положеннями ПК України в вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Так, штрафна санкція являє собою фіксовану суми (та/або відсотків), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. В свою чергу, пеня це сума коштів у вигляді відсотків, що нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених Кодексом випадках і не сплачена в установлені законодавством строки [5].

На відміну від пені, штрафи як фінансово-правові санкції за порушення податкового законодавства визначаються в кратному або відсотковому відношенні до несплаченої суми податкового зобов'язання. Принципова відмінність між штрафом і пенею полягає в тому, що підставою для застосування штрафу є вчинення податкового правопорушення – протиправного, винного діяння, а застосування пені формально не пов'язано з правопорушенням, хоча її нарахування й є наслідком порушення податкового законодавства [34, с. 82].

Пеня як фінансово-правова санкція є платою, яка нараховується на суму податкового боргу. Її функція полягає в компенсації державі шкоди у зв'язку з несвоєчасною сплатою відповідними суб'єктами податків, інших обов'язкових платежів.

В ст. 124 ПК України міститься правопорушення, яке може стосуватися й несплати земельного податку. Йдеться про порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання. Так, платник податку, який не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання в строки, що передбачені Кодексом, притягується до відповідальності в вигляді штрафу в наступних розмірах:

5 % погашеної суми податкового боргу – коли затримано до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем сплати;

10 % погашеної суми податкового боргу – коли затримано більш ніж 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем сплати;

25 % суми несплаченого чи несвоєчасно сплаченого зобов'язання – коли діяння вчинене умисно;

50 % суми несплаченого чи несвоєчасно сплаченого зобов'язання – коли діяння вчинене умисно й повторно протягом 1095 календарних днів чи які призвели до прострочення сплати грошового зобов'язання на строк більш ніж 90 календарних днів [5].

Ця норма ПК України передбачає виняток: за умови, що контролюючий орган не надіслав чи не вручив фізичній особі податкове повідомлення-рішення з податку на майно в строки, встановлені Кодексом, остання звільняється від відповідальності за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання.

Слід наголосити, що стягнення сум грошового зобов'язання та штрафів відбувається переважно в спосіб звернення контролюючих органів (податкової служби) до платників, які не виконали вимоги, визначені ПК України. При цьому саме органи податкової служби уповноважуються на звернення до суду. Про подібне наголосив Верховний Суд у Постанові від 20.09.2018 року. Смілянська міська рада зверталась до господарського суду з позовом до ТОВ «Флер» (третя особа – Головне управління Державної фіскальної служби України у Черкаській

області) про стягнення збитків через несплату земельного податку. Верховний Суд тут чітко сформулював позицію, за якою міська рада не є суб'єктом звернення до суду стосовно стягнення податків, зокрема, земельного податку. Окрім цього, належним способом захисту постає стягнення земельного податку, а не збитків, як це мало місце у зверненні міської ради. Позивач міг би звернутися до суду з вимогою про повернення раді несплачених відповідачем коштів за користування землею, але лише за період безпідставного користування відповідачем земельною ділянкою – до часу належного оформлення ним права користування. Позивач міг би звернутися про стягнення безпідставно збережених грошових коштів, а не збитків, що є різними за своєю правовою природою грошовими зобов'язаннями [13].

Найбільш суворим видом юридичної відповідальності в сфері оподаткування є кримінальна. В цілому кримінальна відповідальність за злочини, вчинені в сфері оподаткування, характеризується певними особливостями, а саме: суб'єктами є фізичні особи (платники податків або посадові особи); регулюється кримінально-правовими нормами; здійснюється виключно в судовому порядку; характеризується певними процесуальними особливостями [59, с. 95].

На сьогодні чинний КК України передбачає в ст. 212 кримінально каране діяння, що має форму ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [4]. Таке правопорушення може стосуватися й земельного податку. Надамо коротку кримінально-правову характеристику цьому злочину.

Отже, безпосереднім об'єктом ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України) є суспільні відносини, що забезпечують легітимне функціонування системи оподаткування України, тобто дотримання встановленого порядку оподаткування юридичних і фізичних осіб, який забезпечує надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та різних форм місцевого бюджетів. При цьому порядок нарахування та внесення до бюджетів податків і зборів різних рівнів регулюється положеннями ПК України [64, с. 32].

У свою чергу, предметом такого злочину постають податки, збори (обов'язкові платежі). Це грошові кошти, які підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів.

Відповідальність за ст. 212 КК України може наставати лише за наявності одночасно кількох факторів чи аспектів:

несплачені податки, збори (обов'язкові платежі) входять до системи оподаткування й уведені в установленому законом порядку;

об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом;

платник податку, збору (обов'язкового платежу) визначений як такий податковим законом;

механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування [50, с. 205].

Ухилення від сплати податків, виходячи зі ст. 212 КК України, є закінченим із моменту настання наслідку – фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені в строки та в розмірах, визначених законодавством, тобто з нуля годин наступної доби після настання строку, до якого мав бути сплачений податок чи збір. Якщо строк сплати пов'язаний із фактичним виконанням певної дії, то злочин буде вважатися закінченим із моменту фактичного ухилення від виконання такої дії (до прикладу, укладення угоди або договору). Тому, отже, склад цього злочину є матеріальним.

З об'єктивної сторони ухилення від сплати податків це дії платника податків, спрямовані на зменшення сум податкових зобов'язань до бюджетів і державних цільових фондів із використанням незаконних прийомів і методів податкової мінімізації, які використовуються з метою отримання необлікованих додаткових грошових коштів для задоволення власних потреб.

Ухилення від сплати податків характеризується такими ознаками:

активні або пасивні дії (бездіяльність);

дії, спрямовані на зменшення податкових зобов'язань;

незаконні прийоми і методи зменшення податкових платежів;
дії, які призводять до ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів значних сум грошових коштів;
метою дій є отримання необлікованих грошових коштів для власної вигоди;
дії завдають шкоди соціально-економічному розвитку держави [29, с. 122].

Об'єктивна сторона ухилення від сплати податків і зборів передбачає наявність трьох ознак (елементів):

а) діяння – безпосередні дії, що мають характер ухилення від сплати податків, зборів;

б) суспільно небезпечні наслідки – полягають у фактичному ненадходженні до бюджетів і цільових фондів держави суми коштів щонайменше в значному розмірі;

в) причинно-наслідковий зв'язок між діянням та наслідками [69, с. 124].

Вказані дії спрямовуються на умисну несплату податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом порушення норм чинного податкового законодавства.

Примітка до ст. 212 КК України передбачає три види збитків від учинення суспільно небезпечних дій залежно від їх розміру:

1) значний розмір – суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, що в 3 тис. разів і більше перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян;

2) великий розмір – суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, що в 5 тис. разів і більше перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян;

3) особливо великий розмір – суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, що в 7 тис. разів і більше перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [4].

При цьому для обрахунку збитків застосовують не безпосередньо розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, а розмір податкової соціальної

пільги. Останній у 2021 році складає 1135 грн. Отже, значний розмір збитку в розумінні ст. 212 КК України повинен становити від 3 млн. 405 тис. грн., великий – від 5 млн. 675 тис. грн., а особливо великий – від 7 млн. 945 тис. грн. – для того, щоб діяння вважалось кримінально караним.

Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» вказує на необхідність відмежовувати ухилення від сплати податків, зборів та несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу на несплату. Так, особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати зазначених платежів, а не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів. Відповідно до законодавства зазначене діяння буде фінансовим (податковим) правопорушенням. Окрім цього, у разі якщо податкова декларація була подана, а податки не сплачені своєчасно через відсутність коштів на рахунку платника, то ці обов'язкові платежі вважаються податковим боргом (недоїмкою) і стягуються з нарахуванням штрафних санкцій (штрафу) та пені [12].

Що стосується суб'єкта ухилення від сплати податків і зборів, то ним може бути:

службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності;

особа, яка здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки й збори (обов'язкові платежі).

Із суб'єктивної сторони злочин, передбачений ст. 212 КК України, передбачає наявність умислу – як прямого, так і непрямого. У кожному конкретному разі суд установлює рівень фактичної обізнаності особи щодо факту необхідності сплати податків, або певних видів платежів і факт усвідомлення нею несплати певних видів податків або платежів. При цьому

порушення порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), що сталися внаслідок помилки, спірного тлумачення нормативних документів, оптимізації сплати певних відрахувань, злочинними діями визнані бути не можуть [65, с. 65].

Ухилення від сплати податків, зборів є цілеспрямованими діями суб'єкта, що дають змогу платникам податків, податковим агентам зменшити чи повністю виключити сплату до бюджету чи державних цільових фондів податкових зобов'язань. Суб'єктивна сторона цього злочину передбачає дві складові умисної форми вини:

1) інтелектуальну – усвідомлення суспільно небезпечного характеру свого діяння й передбачення неминучості настання суспільно небезпечних наслідків, що є його результатами;

2) вольову – передбачає бажання особи, щоб настали суспільно небезпечні наслідки у вигляді ненадходження коштів до відповідних бюджетів, адже ці кошти можуть перейти в розпорядження злочинця лише у разі, якщо не надійдуть до бюджетів або державних цільових фондів.

У структурі суб'єктивної сторони виділяють за загальною теоретичною конструкцією також і мотив злочину. Беручи до уваги специфіку ст. 212 КК України, зазначимо, що такий мотив матиме корисливий характер через безпосередньо грошово-матеріальний характер суспільно небезпечних наслідків злочинного діяння. Недоодержання певної суми коштів державою до бюджету автоматично спричиняє та означає залишення їх чи безпосередньо в особи, яка вчиняє ухилення від сплати податків, зборів, чи в особи, в інтересах якої вчинені такі дії. При цьому, незважаючи на важливу роль мотиву в формуванні злочинного умислу особи, останній у цілому не впливає на кваліфікацію діянь винної особи.

Аналіз судової практики стосовно притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів показує, що випадки порушення кримінальних проваджень за ухилення від сплати земельного податку є досить рідкісними, поодинокими. В цьому сенсі більш поширеними є справи з розгляду питання про ухилення від сплати орендної плати за землю. Так,

вироком Подільського районного суду м. Києва від 27.05.2013 року особу було визнано невинною за ч. 3 ст. 212 КК України через відсутність в її діяннях складу злочину. Ця особа, працюючи головним бухгалтером департаменту економіки та фінансів Державного підприємства Міністерства оборони України «Українська авіаційна транспортна компанія», звинувачувалась в тому, що в період з квітня 1999 року по лютий 2000 року вона умисно ухилялася від сплати податків на користь держави, які призвели до фактичного ненадходження до бюджету коштів в особливо великих розмірах на загальну суму понад 2,9 млн. грн. Вона також звинувачувалась в тому, що в період із жовтня 2001 року по березень 2003 року, бажаючи ухилитися від сплати земельного податку за користування вказаною земельною ділянкою, умисно не обчислювала суми земельного податку та не подавала до органу податкової служби за місцем розташування цих земельних ділянок розрахунків земельного податку [17].

Отже, на сьогодні неможливо вести мову про повноцінну регламентацію юридичної відповідальності за несплату земельного податку, адже цих відносин бракує конкретності й визначеності. Попри те, що в цілому ми розглядали можливість притягнення платників податків за відповідне правопорушення до фінансової та кримінальної відповідальності, законодавство не містить чіткої вказівки саме на невиконання суб'єктами оподаткування земельним податком їх зобов'язань. Звідси мають місце труднощі, що стосуються підстав і механізму притягнення винних осіб до відповідальності. Крім цього, ми переконані, варто було б у подальшому вдосконалити чинне законодавство про відповідальність за несплату земельного податку через розмежування останньої в рамках Податкового і Кодексу про адміністративні правопорушення, регламентувати механізм порушення таких проваджень і звернення до суду з цього приводу.

ВИСНОВКИ

Таким чином, у результаті дослідження інституту оподаткування земельним податком, автор прийшов до наступних висновків:

1) за своєю сутністю земельний податок має економіко-правову природу, що поєднуються й існують невіддільно одне від іншого. За своїм змістом це економічний (фіскальний) механізм держави, обумовлений необхідністю забезпечити розподіл і перерозподіл індивідуальних і суспільних благ. У свою чергу, за формою це правова категорія, адже втілюється в певних актах законодавства, тобто правових нормах, які регламентують порядок його встановлення, нарахування, сплати, а також встановлюють відповідальність за порушення зазначених норм і правил. В розрізі чинного законодавства України земельний податок належить до плати за землю, а остання – різновид податку на майно в структурі місцевих податків і зборів. Поряд із земельним податком, до плати за землю законодавець відносить й орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності. Ми з'ясували в руслі нашого аналізу, що орендна плата в подальшому має бути вилучена зі структури плати за землю, адже передбачає приватноправові (договірні) відносини, тоді як оподаткування – публічно-правові механізми. Земельний податок є складним явищем, що може бути охарактеризований з різних точок зору: земельно-правової, фінансово-правової, цивільно-правової, фіскальної, економічної та соціальної;

2) історично земельне оподаткування на території України сягає ще часів Київської Русі. За незалежності нашої держави цей інститут отримав своє зачаткування із прийняттям Закону «Про плату за землю». В значній мірі основи розуміння земельного податку, закладені на початку 1990-х рр., зберігаються й досі. Правова основа земельного оподаткування визначена Конституцією України, Податковим, Цивільним, Земельним кодексами, іншими законодавчими та підзаконними нормативними актами. Правове закріплення земельного податку в своїй ідеї спричинене такими факторами як: розвиток капіталістичної, ринкової економіки, де земля вважається як цінний об'єкт

вартості; цінністю земельної власності, з якої можливо отримувати не лише матеріальну, але й фінансову вигоду; існуючим принципом платності землекористування, завдяки якій держава стимулює землевласників і землекористувачів до належного, раціонального використання землі й підвищення її родючості. На сьогодні правовий вектор розвитку земельного оподаткування отримав нове віяння – фінансову децентралізацію, за якої місцеві бюджети стають більш незалежними, звільняються від дотаційності завдяки розвитку місцевих податків і зборів, у тому числі й земельного податку;

3) суб'єктами оподаткування земельним податком постають власники земельних ділянок і землекористувачі, об'єктами ж, відповідно, земельні ділянки та земельні частки (паї). При цьому, попри визначеність основних положень і механізму справляння земельного податку, на сьогодні залишаються нечіткими: роль органів місцевого самоврядування в установленні таких податків, їх повноваження та функції; питання доступу до інформаційної бази Державного земельного кадастру для отримання відомостей про платників такого податку, питання взаємодії платників податку та контролюючих органів. У цілому ж податкове законодавство передбачає пільгові категорії суб'єктів та об'єктів оподаткування земельним податком, диференційовані механізми нарахування податку (для юридичних і для фізичних осіб), диференціацію ставок земельного податку (залежно від наявності нормативної грошової оцінки земель). В подальшому для вдосконалення чинного законодавства в цій сфері відносин ми пропонуємо на рівні Міністерства фінансів України прийняти окрему методику, яка б визначала чіткий механізм справляння земельного податку в Україні, охоплюючи зазначені нами вище аспекти;

4) на сьогодні неможливо вести мову про повноцінну регламентацію юридичної відповідальності за несплату земельного податку, адже цих відносин бракує конкретності й визначеності. Попри те, що в цілому ми розглядали можливість притягнення платників податків за відповідне правопорушення до фінансової та кримінальної відповідальності, законодавство не містить чіткої вказівки саме на невиконання суб'єктами оподаткування земельним податком їх

зобов'язань. Звідси мають місце труднощі, що стосуються підстав і механізму притягнення винних осіб до відповідальності. Крім цього, ми переконані, варто було б у подальшому вдосконалити чинне законодавство про відповідальність за несплату земельного податку через розмежування останньої в рамках Податкового і Кодексу про адміністративні правопорушення, регламентувати механізм порушення таких проваджень і звернення до суду з цього приводу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 року № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 04.10.2021).
2. Земельний кодекс України від 25.10.2001 року № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 04.10.2021).
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 року № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 16.11.2021).
4. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 року № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 16.11.2021).
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 04.10.2021).
6. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 05.02.2015 № 157-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19#Text> (дата звернення: 04.10.2021).
7. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 року № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text> (дата звернення: 04.10.2021).
8. Про плату за землю: Закон України від 03.07.1992 року № 253-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12/ed19920703#Text> (дата звернення: 04.10.2021).
9. Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова КМУ від 03.11.2021 року № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-п#n224> (дата звернення: 16.11.2021).
10. Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад: Постанова КМУ від 08.04.2015 № 214. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-п#Text> (дата звернення: 04.10.2021).

11. Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення: Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 23.05.2017 року № 262. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0679-17#n13> (дата звернення: 16.11.2021).

12. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Постанова Пленуму ВСУ від 08.10.2004 р. № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04#Text> (дата звернення: 16.11.2021).

13. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 20.09.2018 року в справі № 925/230/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77848741> (дата звернення: 18.11.2021).

14. Постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05.11.2018 року в справі № 822/2695/17. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/77661515> (дата звернення: 18.11.2021).

15. Постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.11.2018 року в справі № 9901/42053/18. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/78022888> (дата звернення: 18.11.2021).

16. Постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15.01.2019 року в справі № 826/25591/15. URL: https://protocol.ua/ru/postanova_kas_vp_vid_15_01_2019_roku_u_spravi_826_25591_15/ (дата звернення: 18.11.2021).

17. Вирок Подільського районного суду м. Києва від 27.05.2013 року в справі № 2607/261/2012. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/31571505> (дата звернення: 18.11.2021).

18. Алісов Є. До питання про специфічні правові форми плати за землю в Україні. *Национальный юридический журнал: теория и практика*. 2016. № 12. С. 70-73.

19. Амосов О.Ю., Малінецька Г.В. Децентралізація влади в Україні: фінансові і політико-правові аспекти. *Теорія та практика державного управління*. 2015. Вип. 2. URL: www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2015-2/doc/2/01.pdf (дата звернення: 04.10.2021).
20. Білецька Г.М. Правове регулювання плати за землю в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук; спец.: 12.00.07. Ірпінь, 2014. 20 с.
21. Білоус-Осінь Т., Койчева О. Теоретико-правові аспекти адміністрування земельного податку. *Юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 32-37.
22. Богатирьова Є.М. Плата за землю як джерело наповнення місцевих бюджетів України. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6405> (дата звернення: 04.10.2021).
23. Борзенкова О.Д. Земельне оподаткування в Україні: аналіз сучасного стану та перспективи. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 39-43.
24. Вороновська К.О. Економічна обґрунтованість податків і зборів у податково-правовому регулюванні: дис. канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2019. 198 с.
25. Говорун М. Правова природа принципу платності землекористування. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 9. С. 103-108.
26. Горин В.П., Булавинець В.М. Плата за землю як інструмент фіскального регулювання суспільного добробуту. *Вчені записки ТНУ ім. В.І. Вернадського. Економіка і управління*. 2020. Т. 31. С. 46-52.
27. Дрозд О.Ю. Земля як об'єкт земельних відносин. *Адвокат*. 2009. № 1. С. 24-26.
28. Дулько А.М. Становлення і розвиток оподаткування нерухомого майна в Україні: дис. канд. екон. наук; спец. 08.00.08. Ірпінь, 2017. 207 с.
29. Єніна А.О. Аналіз причин, які впливають на ухилення від сплати податків. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. С. 119-125.
30. Клепанчук О. Соціально-економічна природа носіїв фіскальної суті. *Економічний дискурс*. 2016. Вип. 3. С. 7-14.

31. Коломієць А.О. Зарубіжний досвід земельного оподаткування та можливості його використання в українській практиці. *Економіка та митно-правові відносини*. 2018. Вип. 8. С. 40-47.
32. Корнеєв Ю.В. Земельне право. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 248 с.
33. Корягін М.В., Гринкевич С.С. Соціально-економічна природа та функції податків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.9. С. 132-138.
34. Костенко Ю.О. Окремі аспекти розмежування адміністративної та фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 2. С. 78-84.
35. Красота О.Г. Суть та класифікація податків. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 3. С. 250-253.
36. Кулинич О.П. Деякі питання визнання права приватної власності на земельні ділянки в Україні в умовах земельно-реєстраційної реформи. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 2. С. 273-277.
37. Кулинич П.Ф. Земельна ділянка як об'єкт правових відносин: поняття, ознаки, види. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 215-219.
38. Курдюкова Я.А. Проблемні питання правової природи плати за землю. *Право і суспільство*. 2014. № 4. С. 120-124.
39. Кухта К.О., Джура В.В. Історичний генезис адміністрування земельного податку в Україні: сучасні аспекти та еволюція розвитку земельного оподаткування. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 42-47.
40. Кучерявенко М.П. Податок і збір: спільність і відмінності правового режиму. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2002. Вип. 4. С. 58-65.
41. Літвінцева А. Правова природа податкової відповідальності. *Национальный юридический журнал: теория и практика*. 2015. № 10. С. 33-37.
42. Лук'янець С. Ознаки податку: теоретичний та прикладний аспект. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 160-164.

43. Максимчук О.О. Сутність та правова природа плати за землю. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 4. С. 104-109.
44. Малкіна Я.Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 854-858.
45. Меуш Н.В. Проблеми місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. *Теорія та практика державного управління*. 2017. Вип. 4. URL: www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2017-4/doc/3/02.pdf (дата звернення: 04.10.2021).
46. Мищишин І.Р. Проблеми оподаткування землекористування в Україні. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2019/73.pdf (дата звернення: 18.11.2021).
47. Мірошніченко А.М., Ріпенко А.І. Чи є в Україні землі комунальної власності? *Адвокат*. 2012. № 2. С. 6-10.
48. Огляд ключових правових позицій Верховного Суду в сфері оподаткування та митної справи (2020 рік). URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_kliuchovi_pozytsii.pdf (дата звернення: 18.11.2021).
49. Огляд правових позицій Верховного Суду щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Ogljad_KAS_VS.pdf (дата звернення: 18.11.2021).
50. Олійниченко В.В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 4. С. 201-208.
51. Павленко Е.Б. До питання про правову природу податку на землю як різновиду прямих податків. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 71-73.

52. Павлій А.С. Аналіз системи земельного оподаткування в Україні. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 14. С. 262-267.
53. Патицька Х. Плата за землю в системі майнового оподаткування: особливості справляння в Україні та країнах ЄС. *Світ фінансів*. 2018. № 4. С. 86-98.
54. Плотнікова Ю.І. Проблеми визначення поняття «плата за землю» як різновиду податку в законодавстві України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Вип. 3. С. 44-49.
55. Податкова система України: тренінг-курс: навч. посіб. / за заг. ред. О.М. Тимченко. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 656 с.
56. Податкове право України: навч. посіб. / за ред. М.П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 256 с.
57. Попович А.А. Оподаткування землі в контексті реформування системи ресурсно-рентних платежів. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. № 3. С. 62-72.
58. Рижий А.В. Правова природа податку на майно. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 2. С. 48-51.
59. Сакали М.Я. Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. Вип. 56. С. 91-97.
60. Трещов М.М. Вплив плати за землю на формування фінансової незалежності місцевого самоврядування в Україні. *Вісник Дніпропетровського державного аграрного університету*. 2013. № 2. С. 194-197.
61. Тронько О.В. Ретроспектива адміністрування земельного податку в Україні: історичні та сучасні аспекти. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 2. С. 28-33.
62. Устинова І.П. Фінансово-правові аспекти процесу децентралізації державного управління в Україні в сучасних умовах. *Юридичний вісник*. 2015. № 3. С. 77-83.

63. Фурдичко Л.Є. Фінансова децентралізація: формування і використання місцевих бюджетів України, їх вплив на розвиток країни. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 23. С. 23-30.

64. Хоменко В.П. Гуманізація кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 1. С. 28-36.

65. Хоменко В.П. Злочини в фіскальній сфері: проблеми притягнення до кримінальної відповідальності. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 1. С. 55-71.

66. Шеремет А.П. Земельне право України: навч. пос. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 632 с.

67. Шульга М.В. Правове забезпечення плати за землю. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2015. Вип. 218. С. 116-121.

68. Шульга Т. Земельний податок як джерело бюджетних доходів: проблеми теорії та практики. *Юридичний радник*. 2009. № 2. С. 47-51.

69. Янішевська К.Д. Актуальні питання юридичної відповідальності податкових агентів в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. № 5. С. 122-126.

70. Яцух О.О. Особливості нормативно-правового забезпечення адміністрування плати за землю для товаровиробників сільськогосподарської продукції. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 35. С. 129-134.