

[B4%D0%B0%D0%BB%D1%8F%D1%82%D1%8C\)!!!%D0%A0%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%B7%D0%BA%D0%B8/problemu-mezhdunarodno-pravovogo-regulirovaniya-bitkoina.pdf.](http://www.bitcoin.com/bitcoin-wallets/faq/faq-bitcoin-wallets/)

7. Григоревська О., Салазкін С. Особливості функціонування віртуальних криптовалют : економічний аспект / О. Григоревська, С. Салазкін // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 14. – С. 760–765.

8. Пантелєєва Н. Нові форми грошей в умовах формування інформаційного суспільства / Н. Пантелєєва // Вісник Національного банку України. – 2015. – № 5. – С. 25–31.

9. Лихута В. Правовое регулирование криптовалютного бизнеса / В. Лихута [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf>.

10. Tax issues relating to Bitcoins // Canada Revenue Agency [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/newsroom/fact-sheets/fact-sheets-2013/what-you-should-know-about-digital-currency.html>.

11. Окунев Ю. Налогообложение криптовалют : что нужно знать и к чему готовиться / Ю. Окунев [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://offshorewealth.info/tax-planning/taxation-of-cryptocurrencies-what-you-need-to-know/>.

УДК 34.046

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ДІЇ НОРМ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В ЧАСІ

TOPICAL ISSUES OF ACTION OF TAX LAW IN TIME

Шевчик О.С.,

к.ю.н., доцент кафедри адміністративного та кримінального права і процесу

Полтавський юридичний інститут

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячується дослідженню однієї з актуальних теоретико-прикладних проблем податкового права, а саме – дії податкових законів у часі. Останні є досить мінливими у зв'язку із численними реформами та спробами поліпшити податкову систему України та часто зазнають змін всупереч принципу стабільності податкового права, про що свідчать матеріали правозастосовної судової практики. Водночас необхідно чітко розуміти та розмежовувати такі форми дії податкових норм, як ретроактивність, ультраактивність, ретроспективність, оскільки неправильне уявлення про них призводить до порушення прав платників податків.

Ключові слова: бюджетний період, принцип стабільності, принцип незворотності дії в часі законів, ретроактивність, ультраактивність, ретроспективність.

В статье анализируется одна из актуальных теоретико-прикладных проблем налогового права, а именно – действия налоговых законов во времени. Последние являются достаточно изменчивыми в связи с многочисленными реформами и попытками улучшить налоговую систему Украины и часто изменяются вопреки принципу стабильности налогового права, о чем свидетельствуют материалы правоприменительной судебной практики. При этом необходимо четко понимать и разграничивать такие формы действия налоговых норм, как ретроактивность, ультраактивность, ретроспективность, поскольку неправильное представление о них приводит к нарушению прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: бюджетный период, принцип стабильности, принцип необратимости действия во времени законов, ретроактивность, ультраактивность, ретроспективность.

The topical theoretical and applied problems of tax law are analysed in the article. So, according to the author the issues of action of tax law in time is one of the main problems today. Tax laws are quite volatile owing to numerous reforms and attempts to improve the Ukrainian tax system and often undergo changes contrary to the principle of the stability of tax law, as evidenced by judicial practice.

It is clear that filling a budget of any level is a fundamental and vital issue for the state. However, establishment of new tax obligations, the modification or the abolition of existing ones must be consistent with constitutional and institutional principles. In particular, the principle of stability, which consists in the fact that the change of any elements of taxes and fees can not be made more than six months before the beginning of a new budget period in which new rules and rates will apply, taxes and fees, rates, as well as tax benefits can not be changed during the budget year.

The false understanding of the theoretical provisions of issues of action of tax law in time or the substitution of the principle of the irreversibility of the acts in time, the principle of stability on the expediency principle leads to violation of the Constitution of Ukraine, tax legislation. The balance between the interests of the state and the taxpayers' interests must be optimal.

At the same time, it is necessary to clearly understand and distinguish between such forms of action of tax norms as retroactivity, ultra-activity, and retrospectivity, as the misconception about them leads to a violation of the rights of taxpayers.

Key words: budget period, stability principle, principle of irreversibility of time-based laws, retroactivity, ultra-activity, retrospectivity.

Зрозуміло, що наповнення бюджету будь-якого рівня є принциповим та життєво важливим питанням для держави. Однак встановлення нових податкових зобов'язань, зміна чи скасування наявних повинно відповідати конституційним та інституційним принципам. Зокрема, принципу стабільності, який полягає в тому, що зміни будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [1].

Однак хибне розуміння теоретичних положень про темпоральну дію податкового законодавства в часі чи підміна принципу незворотності дії нормативних актів у часі, принципу стабільності на принцип «доцільності»

призводить до порушення ст. 19 Конституції України, податкового законодавства (а отже, прав, свобод, інтересів платників податків). Між інтересами держави й інтересами платників податків має бути оптимальний баланс.

Актуальність обраної теми зумовлена мінливістю податкового законодавства в сучасних соціально-економічних умовах, а також ступенем наукового розроблення аналізованої проблематики.

Варто зазначити, що обрана тема не була предметом окремого дослідження. Розроблення питань щодо дії податкового законодавства в часі здійснювалося науковцями у взаємозв'язку з дією податкового законодавства в просторі та за колом осіб. Тобто увага актуальним питанням дії податкового законодавства в часі приділялася лише частково.

Серед науковців, які цікавилися питанням дії податкового законодавства в часі, варто виділити Р.О. Гаврилук [2], М.П. Кучерявенка [3], П.С. Пацурківського [4–5], Д.А. Бекерську [6].

Метою статті є аналіз правового аспекту дії податкового законодавства в часі та недоліків правозастосовної практики, а також конкретизація уявлення про дію податкового законодавства в часі.

З огляду на відсутність ґрунтовного та всебічного аналізу обраної нами теми, новизна роботи полягає в самому факті розроблення проблематики дії податкового законодавства в часі. Нами також були проаналізовані проблемні питання, які виникли внаслідок недотримання органами державної влади принципу незворотності дії нормативних актів у часі.

Податково-правові норми, як і всі інші види правових норм, об'єктивно мають часовий відносний характер [3, с. 197]. Напрямок темпоральності дії податково-правових норм, що може бути не тільки прямим (перспективним або ультраактивним), але й зворотним (ретроспективним або ретроактивним), є не лише однією із властивостей, що позначають часовий і відносний характер таких норм, але й може бути розглянутий як один із засобів правового впливу на відносини оподаткування [7, с. 429].

Щодо дії в часі, то необхідно зазначити, що принцип незворотності дії нормативних актів у часі як загальноправовий принцип вперше в історії вітчизняного конституціоналізму на законодавчому рівні закріплено в Конституції України 1996 р.

За загальноновизнаним принципом права, що міститься в ч. 1 ст. 58 Конституції України, закони й інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

Конституційний Суд України у своєму рішенні від 9 лютого 1999 р. № Ірп/99 дійшов висновку, що положення ч. 1 ст. 58 Конституції України стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб. Однак із зазначеним підходом погодитися важко, адже він не враховує можливість юридичної особи бути суб'єктом права, завдяки наявності в неї об'єднаної, колективної волі і, як наслідок, порушує конституційний принцип рівності всіх суб'єктів права перед законом, на що звернув увагу суддя Конституційного Суду України М. Козюбра. Проте це не означає, що такий конституційний принцип не може взагалі поширюватися на юридичних осіб, адже в мотивувальній частині згаданого рішення Конституційний Суд України вказав, що надання зворотної дії в часі нормативно-правовим актам, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб, може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті [8].

Справжній зміст закріпленого в ч. 1 ст. 58 Конституції України принципу незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів не можна з'ясувати тільки на основі буквального тлумачення словесної конструкції. Саме спрямованість цього принципу на запобігання ущемленню прав і свобод людини з боку громадян робить його важливою гарантією безпеки людини і громадянина, їхньої довіри до держави. Надання зворотної сили законам, які передбачають розширення змісту й обсягу прав і свобод людини та громадянина чи звільнення їх від певних обов'язків, не може підірвати впевненість людей у стабільності свого правового становища [8].

Таку ситуацію ми можемо спостерігати із транспортним податком. Як ми знаємо, 1 січня 2015 р. набрав чинності Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71–VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», яким шляхом викладення в новій редакції норм Податкового кодексу України введено новий місцевий по-

даток на майно, що складається, зокрема і з транспортного податку. П. 4 зазначеного Закону рекомендовано органам місцевого самоврядування в місячний термін переглянути рішення щодо встановлення на 2015 р. відповідних податків (зокрема і транспортний податок) [9].

З огляду на зміст вимог ст. 58 Конституції України та зміст принципу стабільності, зауважимо, що оподаткування може мати місце не раніше наступного бюджетного періоду. Однак судова практика в питанні визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення про нарахування транспортного податку за 2015 р. є різноманітною, навіть на рівні апеляційної інстанції. Неоднозначність практики пов'язана з наявними випадками як задоволення позовів через невідповідність податкового повідомлення-рішення принципу законності (повідомлення-рішення не ґрунтується на вимогах Податкового кодексу України, зокрема, пп. 12.3.4. п. 12.3, п. 12.5 ст. 12, та не узгоджується з вимогами принципу верховенства права) [10], так і з фактами відмови в задоволенні позовів з огляду на правомірність ухваленого рішення суб'єкта владних повноважень [11], або того, що рішення сесії органу місцевого самоврядування не може вплинути на підстави нарахування й обов'язок платника сплачувати податки та збори тому, що такі прямо закріплені законодавцем нормами Податкового кодексу України до 2015 р. [12]. Варто зазначити, що в переважній більшості саме суди апеляційної інстанції не можуть вирахувати дію нової податкової норми в часі під час ухвалення судового рішення та скасовують постанови судів першої інстанції. Наприклад, на підставі того, що введення нового виду податку – «транспортного податку» – на підставі Закону № 71–VIII треба вважати «законним втручанням» держави в мирне володіння майном особи, що узгоджується із практикою Європейського суду із прав людини [13].

Конституційна заборона надавати законам про податки зворотної сили поширюється тільки на випадки погіршення становища громадян – платників податків (у такому разі можна провести аналогію із кримінальним правом або бюджетним правом – *О. Ш.*).

Приклад ретроспективності правових норм ми можемо простежити, провівши аналогію з бюджетним правом. Так, постановою Кабінету Міністрів України «Про упорядкування структури заробітної плати, особливості проведення індексації та внесення змін до деяких нормативно-правових актів» від 9 грудня 2015 р. (редакція від 24 лютого 2016 р.) № 1013 прямо передбачає, що її дія починається з 1 грудня 2015 р. [14] (тобто заднім числом – *О. Ш.*), оскільки у зв'язку зі змінами, які були внесені 24 лютого 2016 р., відбувається перегляд окладів працівників бюджетної сфери, тобто їхнє становище суттєво покращується.

Крім прямої вказівки закону, ретроактивність норм податкового права може застосовуватися за принципами, виробленими доктриною кримінального права.

Так, більш м'якою нормою можна вважати:

- 1) норму, яка відмінняє окремий податок взагалі;
- 2) норму, яка зменшує базу оподаткування;
- 3) норму, яка звужує об'єкт оподаткування;
- 4) норму, яка розширює пільги платникам податку з відповідного виду оподаткування;
- 5) норму, санкція якої встановлює більш м'який вид покарання порівняно з податково-правовою нормою, що діяла на час вчинення податково-правового порушення;
- 6) норму, мінімальна межа санкції якої нижча, ніж мінімуму того ж покарання в санкції податково-правової норми, що діяла раніше;
- 7) норму, в якій максимальна межа санкції того ж виду покарання нижча, ніж максимум покарання в санкції норми, що діяла раніше;
- 8) за одночасного зниження мінімуму покарання та підвищення його максимуму норму, санкція якої знижує

мінімальну межу покарання. Водночас максимальне покарання за відповідне податкове правопорушення не може бути призначено вище максимальної межі санкції норми, що діяла раніше;

9) норму, що виключає додаткове покарання, передбачене в санкції попередньої податково-правової норми;

10) норму, санкція якої зберігає додаткове покарання, яке містила також санкція попередньої податково-правової норми, однак передбачає його факультативний характер, тоді як у попередній нормі податкового права воно було обов'язковим;

11) норму, санкція якої передбачає альтернативність кількох основних покарань, з яких хоча б одне є більш м'яким порівняно з тим, яке діяло раніше, причому ретроактивне застосування більш жорстких видів покарань, запроваджених санкцією нової податково-правової норми, не допускається [15, с. 77–78].

У податковому праві, як і в кримінальному, більш жорстка норма зворотної сили не має. Вона не може застосовуватися до податкових правопорушень, що були вчинені до набрання нею чинності. У таких випадках тут також «спрацьовує» принцип ультраактивності – дія податково-правової норми часу вчинення податкового правопорушення [15, с. 79].

Також важливим є питання поширення ретроактивності податково-правових норм на завершені правовідносини. У своєму рішенні від 5 квітня 2001 р. Конституційний Суд України зазначив: «Дія закону та іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли і закінчилися до набрання чинності цим законом або іншим нормативно-правовим актом», що є цілком обґрунтованим, адже в протилежному випадку це суперечило б одному з фундаментальних принципів права – його стабільності, крім того, неправомірно і грубо порушувався б державний і загальний публічний інтерес [16]. Така позиція узгоджена зі сформованою відповідно до загальної правової позиції Конституційного Суду України загалом щодо тлумачення меж ретроактивності норм права. Тобто надання зворотної дії в часі податково-правовим нормам на завершені правовідносини вважаємо неправомірним.

Розглянемо це на прикладі військового збору. Останній був встановлений 3 серпня 2014 р. й існуватиме тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України [1]. Це означає, що доходи, які отримані або нараховані, але ще не отримані до 3 серпня 2014 р., не можуть оподатковуватися військовим збором.

Що ж до ретроактивності норм податкового права стосовно незавершених податкових правовідносин, то вважаємо за доцільне для правомірного розв'язання цієї проблеми використати як методологічний орієнтир і критерій водночас строк позовної давності за податковими правопорушеннями і прив'язати до цього строку базову межу

ретроактивності. За таких обставин гранична межа ретроактивності норми податкового права, зазвичай, не може перевищувати чотирьох років [15, с. 79].

Варто звернути увагу на ухвалення 12 серпня 2014 р. Закону України «Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України», який є спеціальним законом, що визначає особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України [17] та містить, зокрема, податково-правові норми.

Так, у ст. 15 цього Закону зазначено, що до платників податків, які станом на початок тимчасової окупації перебували на території Автономної Республіки Крим (далі – АРК) і міста Севастополя, починаючи з 1 числа місяця, на який припадає початок тимчасової окупації, не застосовуються фінансові санкції, штрафні санкції та пеня за порушення порядку подання, обчислення, правильності заповнення податкових декларацій та повноти сплати сум податків і зборів, допущені під час здійснення господарської діяльності на території АРК і міста Севастополя [17]. Ця норма буде чинною протягом 10 років, що впливає зі ст. 2 наведеного вище Закону.

Проте як бути, якщо строк дії вільної економічної зони «Крим» буде скорочено законом України? Стає зрозумілим, що норма, яка буде поновлювати застосування фінансових санкцій, штрафних санкцій і пені, не матиме зворотної дії щодо правовідносин, які припинилися, за порушення податкових зобов'язань, допущених під час здійснення господарської діяльності на території АРК і міста Севастополя. Згадані санкції за період дії вільної економічної зони «Крим» до платників податків не застосовуватимуться, і поширюватиметься дія нової норми лише на ті правовідносини, які триватимуть або виникнуть після набрання чинності новим законом, в якому буде міститися ця норма.

У підсумку можемо зробити такі **висновки**: по-перше, в Україні діє принцип незворотності дії нормативних актів у часі як загальноправовий принцип та інституційний принцип стабільності в податковому праві; по-друге, велике значення в становленні темпоральної дії податкового законодавства відіграють рішення Конституційного Суду України; по-третє, у правозастосовній практиці відсутній єдиний підхід до початкового періоду сплати транспортного податку, така ситуація зумовлена неправильним трактуванням темпоральної дії встановлення нових податково-правових норм; по-четверте, ретроактивність норм податкового закону може поширюватися на правовідносини лише в разі поліпшення становища платника податків. Однак встановлення факту поліпшення чи погіршення становища платника податку, зазвичай, є складним завданням; по-п'яте, з огляду на вищезазначене, необхідно збільшити межі ретроактивності норм податкового права.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
2. Гаврилюк Р.О. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб / Р.О. Гаврилюк. – Чернівці : Рута, 2002. – 392 с.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н.П. Кучерявенко. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
4. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави : проблеми методології / П.С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1997. – 244 с.
5. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права / П.С. Пацурківський // Науковий вісник Чернівецького університету. – 1998. – С. 194–203.
6. Бекерская Д.А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине : [учебное пособие] / Д.А. Бекерская. – Одесса : Юрид. лит.-ра, 2000. – 224 с.
7. Павленко К.К. Зворотня дія податково-правових норм у часі : сутність та значення / К.К. Павленко // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 428–433.
8. Справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів : рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України від 9 лютого 1999 р. № 1-рп/99, Справа № 1–7/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71–VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

11. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 27 жовтня 2015 р. по справі № 816/4373/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53108572>.
12. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 2 березня 2016 р. № 816/4686/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54752272>.
13. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 9 лютого 2016 р. № 816/4699/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55797805>.
14. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду від 13 січня 2016 р. № 816/4373/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55052417>.
15. Про упорядкування структури заробітної плати, особливості проведення індексації та внесення змін до деяких нормативно-правових актів : постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2015 р. № 1013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1013-2015-p>.
16. Гаврилюк Р.О. Конституційний принцип заборони зворотної дії закону в часі та податково-правова доктрина України / Р.О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2002. – № 161. – С. 75–84.
17. Справа про податки : рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням президента України від 5 квітня 2001 № Зрп/2001, Справа № 1–16/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.
18. Про створення вільної економічної зони «Крим» та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України : Закон України від 12 серпня 2014 № 1636–VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

УДК 347.73

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЗЕМЕЛЬНОЙ НЕДВИЖИМОСТИ В УКРАИНЕ И НЕКОТОРЫХ СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА

TAXATION OF LAND PROPERTY IN UKRAINE AND SOME EUROPEAN UNION COUNTRIES

Шульга Т.М.,

к.ю.н., доцент, доцент кафедры финансового права

Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого

В статье поднимается ряд вопросов, которые возникают при изучении и выявлении особенностей законодательного регулирования платы за землю как составляющей налога на имущество в Украине, а также при рассмотрении современной ситуации с налогообложением земельной недвижимости в Европейском Союзе. Важной задачей представленной работы является поиск направлений решения некоторых проблем, касающихся определения отдельных элементов правового механизма земельного налога. Отмечается, в большинстве стран Европейского Союза, как и в Украине, налог на недвижимое имущество включает, в частности, совокупность двух платежей: налог на землю и налог на недвижимость, отличную от земли. Еще одна общая черта проявляется в том, что доходы от этих платежей поступают в местные бюджеты.

Ключевые слова: налогообложение, недвижимость, земля, плата за землю, объект налога, плательщик налога.

У статті порушується низка питань, які виникають під час вивчення та виявлення особливостей законодавчого регулювання плати за землю як складника податку на майно в Україні, а також під час розгляду сучасної ситуації з оподаткуванням земельної нерухомості в Європейському Союзі. Важливим завданням представленої роботи також є пошук напрямів вирішення деяких проблем, що стосуються визначення окремих елементів правового механізму земельного податку. Зазначається, що в більшості країн Європейського Союзу, як і в Україні, податок на нерухоме майно містить, зокрема, сукупність двох платежів: податок на землю і податок на нерухомість, відмінну від землі. Ще однією спільною рисою є те, що доходи від цих платежів надходять до місцевих бюджетів.

Ключові слова: оподаткування, нерухомість, земля, плата за землю, об'єкт податку, платник податку.

The article raises a number of issues encountered during the study and identification of legislative regulation features of land fees as a component of property tax in Ukraine, as well as some similar issues and current situation with the land taxation in the European Union countries. An important task of this paper is searching for the directions and solutions of some problems concerning the definition of separate elements of the land tax legal mechanism. The noteworthy feature is that in Ukraine, as in most European Union countries the real estate tax includes the aggregate of two payments: a land tax and a property tax other than land. Another common feature is that revenues from these payments go to the local budgets. In general terms, property tax in foreign publications is defined as periodic and non-recurrent tax on the property usage, ownership or transfer. These include taxes on real property or net assets, taxes on the change of ownership of property through inheritance or gift and taxes on financial and capital transactions. The land tax is an obligatory element of the modern taxation system and a stable source of revenues to the budget, as well as one of the main instruments of the mechanism of state administration in relation to the usage and protection of land property. Land tax is not an earmarked payment and does not contain an indication of a certain equivalent exchange. Land tax, as a financial and legal instrument, does not provide for its payer freedom of choice. Non-payment of land tax within the stipulated time-frame entails negative consequences for the person, in particular, the application of financial penalties. In the context of evolving marketization of land relations, the issue of fair, transparent and affordable taxation of lands as real estate, based on its market value, becomes the issue of particular urgency.

Key words: taxation, real estate, land, payment for land, tax object, taxpayer.

Включение Украины в европейские и мировые интеграционные процессы обуславливает необходимость реформирования как системы налогообложения страны, так и системы публичных доходов в целом. Это требует совершенствования их правового регулирования и достижения уровня, который бы отвечал современным тенденциям правового развития, а также международным стандартам в указанной сфере.

В современных рыночных условиях, когда состав доходов, их место и роль в формировании государ-

ственного и местных бюджетов существенно меняется, в систему существующих в государстве доходов включаются разнообразные по характеру и сути платежи. В большинстве стран с развитой рыночной экономикой и стабильной налоговой системой для обеспечения интересов общества на местных уровнях принято полагаться на имущественное налогообложение. Поэтому вопрос о способах увеличения налоговых поступлений в бюджеты, в частности от имущества, всегда будет актуальным.