

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

КОНОПЛЬОВА О. Ю.,
аспірант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

**ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ ОБОВ'ЯЗКУ
ЗІ СПЛАТИ ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ**

У статті досліджується питання щодо підстав виникнення обов'язку зі сплати земельного податку. Автором цієї статті аналізуються норми українського законодавства, судова практика, види підстав та їх класифікація.

Ключові слова: місцеві податки, об'єкт оподаткування, податок на майно, плата за землю, земельний податок.

В статье исследуется вопрос об основаниях возникновения обязанности по уплате земельного налога. Автором этой статьи анализируются нормы украинского законодательства, судебная практика, виды оснований и их классификация.

Ключевые слова: местные налоги, объект налогообложения, налог на имущество, плата за землю, земельный налог.

The article explores the issues of the grounds for the emergence of the obligation to pay a land tax. The author of this article analyzes the norms of Ukrainian legislation, jurisprudence, types of grounds and their classification.

Key words: local taxes, object of taxation, property tax, land payment, land tax.

Вступ. В Україні встановлено поділ податків і зборів на загальнодержавні та місцеві. Правове регулювання місцевих податків на майно здійснюється відповідно до норм Податкового кодексу України. Земельний податок входить до складу місцевих податків на майно. Питання щодо підстав виникнення обов'язку зі сплати податку потребує уваги як з теоретичної точки зору, так і практичної, оскільки залишаються невирішеними питання щодо земельних ділянок, які не зареєстровані власниками (користувачами) в установленому законом порядку, що призводить до ненадходження коштів до відповідних місцевих бюджетів.

На конституційному рівні визначено, що матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад.

Так, у частині першій статті 143 Конституції України зазначено, що встановлення місцевих податків і зборів, згідно із законом, здійснюється територіальними громадами села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування [1]. Україною ратифіковано Європейську хартію місцевого самоврядування, де теж передбачено, що принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону [2].



Питанням виникнення податкового обов'язку приділяли увагу такі науковці: О.М. Бризгалін, І.С. Беліцький, А.О. Храбров, А.С. Дубоносова, О.О. Журавльова, М.О. Перепелиця, М.П. Кучерявенко, С.Д. Ципкін та ін.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення правового аналізу підстав виникнення обов'язку зі сплати земельного податку. У нашій статті ми розглянемо питання виникнення обов'язку зі сплати земельного податку саме власників нерухомого майна.

Результати дослідження. Законодавець у підпункті 14.1.72. пункту 14.1. статті 14 Податкового кодексу України визначає земельний податок як обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів [3].

Компетенція органів місцевого самоврядування поширюється лише на територію відповідної територіальної громади. При цьому обов'язково мають бути введені такі податки: єдиний податок та податок на майно, серед яких є і податок на землю. Встановлюється пряма залежність визначення обов'язку зі сплати земельного податку від місця знаходження земельної ділянки, що належить платнику податків.

Зокрема, в частині 1 статті 78 Земельного кодексу України визначено, що право власності на землю – це право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками. У частині 1 статті 92 Земельного кодексу України розкрито зміст права постійного користування земельною ділянкою як право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку [4].

Право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав. Право власності, користування земельною ділянкою оформлюється відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень».

Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру. В розумінні підпункту 14.1.42 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України дані державного земельного кадастру є сукупністю відомостей і документів про місце розташування та правовий режим земельних ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та якісну характеристики, розподіл серед власників землі та землекористувачів, підготовлених відповідно до закону [3].

Приписами пункту 37.2. статті 37 Податкового кодексу України встановлено, що податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку.

На думку А.В. Бризгаліна, єдиною підставою виникнення обов'язку зі сплати податку є наявність у платника податків об'єкта оподаткування [7, с. 23].

М.П. Кучерявенко зазначає, що об'єкт оподаткування виражає складну конструкцію відносин, що пов'язують виникнення обов'язку зі сплати податку в окремої особи та підставу цієї сплати, пов'язану з особливостями правового режиму певної речі, предмета, явища [8, с. 237].

З аналізу норм Податкового кодексу України можна виокремити передумови, з якими законодавець пов'язує виникнення підстав щодо виникнення обов'язку зі сплати земельного податку:

1) Нормативне встановлення в Податковому кодексі України сплати цього платежу.

Платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, установлених цим Кодексом. Земельний податок включено до місцевих податків та зборів, положеннями Податкового кодексу України визначено ставки, порядок та строки сплати цього податку (пп. 14.1.147 п. 14.1 ст. 14, пп. 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПК України).

Зокрема, відповідно до підпункту 12.4.3. пункту 12.4. статті 12 Податкового кодексу України питання щодо встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Зазначене



питання вирішується шляхом прийняття відповідного рішення органами місцевого самоврядування. Рішення має бути прийнято до початку наступного бюджетного періоду.

Визначення розмірів земельного податку належить до компетенції місцевих рад та оформлюється шляхом прийняття відповідного рішення. В разі якщо орган місцевого самоврядування не скористався правом щодо прийняття рішення у підпункті 12.3.5. пункту 12.4 статті 12 Податкового кодексу України встановлено, що такі податки до прийняття рішення справляються із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю.

Тобто нормативною підставою є законодавче закріплення земельного податку у Податковому кодексі України; прийняття рішення відповідним органом місцевого самоврядування на відповідній території про встановлення місцевих податків та зборів.

2) Наявність юридичного факту (дія/подія), визначеного у гіпотезі норми податкового права.

Законодавець пов'язує виникнення податкового обов'язку зі сплати земельного податку з виникненням певних обставин для кожного конкретного платника окремо залежно від настання обставин, зазначених у податковій нормі.

Нормами підпункту 269.1.1 пункту 269.1 статті 269 Податкового кодексу України платниками податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв). Відповідно до підпункту 270.1.1 пункту 270.1 статті 270 Податкового кодексу України об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні.

Так, у положеннях підпункту 287.8 статті 287 Податкового кодексу України власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному житловому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно. Законодавець вводить імперативну норму, якою підставою виникнення обов'язку сплати земельного податку є право власності на нежитлове приміщення (його частини) без додаткової реєстрації. Отже, у платника виникає обов'язок сплати земельного податку з моменту реєстрації права власності на нежитлове приміщення.

3) Настання процедурного строку. Тобто часового строку, з якого починається відлік та перебіг часу щодо виникнення обов'язку зі сплати земельного податку.

Правове значення строків передбачає виокремлення таких моментів або періодів часу, настання або вплив яких пов'язане з певними правовими наслідками [9, с. 256–257].

К.В. Кальян під час дослідження строків у податковому праві звернула увагу, що для податкового регулювання важливий не сам період часу, а його момент у такому періоді часу, з яким пов'язуються певні правові наслідки [10, с. 65].

У частині 1 статті 31 Податкового кодексу України початок перебігу строку сплати податку пов'язується з моментом виникнення податкового обов'язку, визначеного податковим законодавством. Згідно з частиною 2 статті 31 Податкового кодексу України, момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою.

Визначення календарної дати моментом настання обов'язку зі сплати земельного податку залежить від строків, визначених у Податковому кодексі України. Строки сплати різняться залежно від статусу платника податків: юридичної або фізичної особи.

Зокрема, юридичні особи самостійно визначають податкове зобов'язання у податковій декларації на поточний рік та сплачують земельний податок рівними частками за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

На відміну від юридичних осіб, фізичні особи сплачують земельний податок протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення про внесення податку. Таке податкове повідомлення-рішення контролюючий орган (за місцем розташування земельної ділянки) відповідно до пункту 286.5 статті 286 Податкового кодексу України надсилає (вручає) платникові за місцем його реєстрації до 1 липня поточного року. Однак у разі перехо-



ду права власності на земельну ділянку від одного власника – фізичної особи до іншого протягом календарного року контролюючий орган надсилає (вручає) податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності. Тобто моментом, з яким пов'язується обов'язок фізичної особи зі сплати земельного податку, є календарна дата вручення податкового повідомлення-рішення про сплату цього податку.

Процедурний строк у разі сплати земельного податку поділяється на дві групи: умова формування об'єкта, реєстрація права власності (наприклад, реєстрація права власності на об'єкт нерухомого майна); виникнення обов'язку зі сплати податку.

У положеннях пункту 9 статті 18 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» датою і часом державної реєстрації прав вважається дата і час реєстрації відповідної заяви, за результатом розгляду якої державним реєстратором прийнято рішення про державну реєстрацію прав.

Згідно з пунктом 287.1, пунктом 287.8 статті 287 Податкового кодексу України, власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

Отже, в розумінні моменту (часу) виникнення обов'язку щодо сплати земельного податку і виникнення відповідного права (власності, користування) збігаються.

Слід звернути увагу, що умова настання процедурного строку передбачає необхідність визначення не лише моменту набуття відповідних права, а і настання визначеної податковим законодавством календарної дати, з якою податковим законодавством пов'язується настання податкового обов'язку зі сплати земельного податку.

Враховуючи вищенаведене, хочеться звернутись до висновків, викладених у рішеннях суду, які стосуються підстав виникнення податкового обов'язку зі сплати земельного податку.

Так, Постановою Окружного адміністративного суду міста Києва 12 січня 2017 року № 826/8009/16 задоволені позовні вимоги платника податків повністю. Задовольняючи позовні вимоги у справі, суд першої інстанції вказав: враховуючи, що позивач не є власником/користувачем земельних ділянок, то нарахування йому податкового зобов'язання зі сплати податку за землю за використання земельної ділянки, яка знаходиться під цими приміщеннями, є протиправним та суперечить вимогам пункту 297.1. статті 297 Податкового кодексу України. Скасовуючи рішення першої інстанції і відмовляючи в задоволенні адміністративного позову, колегією суддів Київського апеляційного адміністративного суду зазначено, що, оскільки позивач є власником нежитлових приміщень, за земельні ділянки, під якими ДПІ у Печерському районі оскаржуваними податковими повідомленнями-рішеннями нарахувала земельний податок, незважаючи на те, що платник (позивач) не зареєстрував право власності чи користування земельними ділянками під належними йому на праві власності нежитловими приміщеннями. Суд виходив із принципу пріоритетності норм Податкового кодексу України над нормами інших актів у разі їх суперечності, який закріплений у пункті 5.2 статті 5 Податкового кодексу України, обов'язок зі сплати земельного податку виник у позивача з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно. Верховний Суд у Постанові від 19.06.2018 р. підтвердив обґрунтованість висновку апеляційної інстанції, що підставою виникнення обов'язку зі сплати земельного податку є реєстрація права власності на нерухоме майно.

Висновки. З огляду на проведені дослідження, можна дійти таких висновків щодо визначення підстав сплати земельного податку. По-перше, слід враховувати не тільки положення податкового законодавства, а і нормативно-правові акти, що регулюють питання набуття визначених прав на об'єкти нерухомого майна, які спричиняють податкові наслідки. По-друге, податок має бути закріплений податковою нормою з чітким визначенням правової природи майна, щодо якого справляється такий податок. По-третє, наявність процедурних строків передбачає їх врахування у сукупності (наприклад, календарна дата набуття права власності на нежитлове приміщення і настання календарної дати, яку податковим законодавством визначено як дату сплати визначеного податку). Отже, виокремлення чітких



критеріїв визначення підстав виникнення обов'язку зі сплати земельного податку являє інтерес для подальших досліджень і має велике значення для практичного застосування учасниками податкових правовідносин.

Список використаних джерел:

1. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Європейська хартія місцевого самоврядування 15 жовтня 1985 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8575>.
4. Земельний кодекс : Закон України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
5. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України від 1 липня 2004 року № 1952-IV. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#n440.
6. Про Державний земельний кадастр : Закон України 7 липня 2011 року № 3613-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3613-17>.
7. Брызгалін А.В. Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса. *Налоговый вестник*. 2000. № 4. С. 23.
8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права в 6 т. Т.П: Введение в теорию налогового права. Харків : Легас, 2005. 600 с.
9. Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация : монография. Киев : Правова єдність, 2009. С. 496.
10. Кальян К.В. Строки в податковому праві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. НЮУ ім. Я. Мудрого. Харків, 2014. 190 с.
11. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 12 січня 2017 року № 826/8009/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/64314868>.
12. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 26 квітня 2017 року № 826/8009/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/66219922>.
13. Постанова Верховного Суду України від 19 червня 2018 року № 826/8009/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74820987>.

