

*Покатаєва О. В.,**доктор юридичних наук, професор, перший проректор
Класичного приватного університету*

СПІРНІ ПИТАННЯ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ ЗІ СПЛАТИ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ В РАЗІ ВІДСУТНОСТІ ДОКУМЕНТІВ НА ПРАВО ВЛАСНОСТІ АБО ПРАВО КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНОЮ ДІЛЯНКОЮ

Анотація. У статті досліджено підстави для набуття права власності та користування земельною ділянкою фізичною особою – платником податків. Вказано перелік документів, які особа повинна надати державному реєстратору для засвідчення право власності на земельну ділянку, зокрема за умов внесення змін до порядку проведення державної реєстрації. Узагальнено судову практику щодо набуття статусу платника плати за землю за відсутності державного акта, який засвідчує право власності на землю або на користування нею. Встановлено, що відсутність вищенаведених документів не є підставою для звільнення від виконання податкового обов'язку зі сплати плати за землю.

Ключові слова: право власності, земельна ділянка, плата за землю, податковий обов'язок, платник податків.

Актуальність теми дослідження. Постійне зростання активної діяльності людини щодо пристосовування навколишнього середовища для себе і власних потреб зумовлює необхідність вжиття заходів для збереження як земель, так і їхніх цінних якостей. Саме із цією метою за вітчизняним законодавством передбачено справляння плати за землю, що передбачає стимулювання раціонального використання, охорони й освоєння земель, підвищення родючості ґрунтів, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості, забезпечення розвитку інфраструктури в населених пунктах, формування спеціальних фондів фінансування цих заходів.

Але порядок справляння плати за землю, що діє сьогодні, потребує вдосконалення, особливо враховуючи факт віднесення його до місцевих податків, та відкриття можливостей органам місцевого самоврядування за умов раціонального землекористування та виважених підходів у визначенні умов оподаткування землі на належній ним території – суттєво зміцнити фінансову основу місцевих бюджетів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові пошуки в напрямі вдосконалення системи оподаткування землі були сферою інтересів досить обмеженого кола науковців. Так, Т.М. Шульгою досліджувалося питання правового регулювання бюджетних доходів, пов'язаних із системою природокористуванням. У цьому контексті нею виокремлювалося місце збору за спеціальне використання природних ресурсів як основного джерела доходів у зазначеній сфері [1] та плати за землю як природного ресурсу, за умов раціонального використання якого можна суттєво збільшити надходження місцевих бюджетів за рахунок зростання земельного податку й орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності.

Комплексне дослідження правового регулювання земельного податку представлено В.В. Хошуляк, який у своїх роботах

детально дослідив становлення та розвиток нормативно-правового регулювання земельного податку, охарактеризував основні та додаткові елементи його податково-правового механізму; умови та підстави виникнення, зміни та припинення земельних податкових правовідносин. Провів комплексний аналіз норм податкового законодавства та підзаконних нормативно-правових актів, узагальнив матеріали судової практики [2].

Р.А. Джабраїловим у процесі здійснення наукових пошуків вдалося дійти висновків щодо доцільності зарахування плати за землю до місцевих бюджетів, що створило б передумови для збільшення доходів територіальних громад. Водночас ним розвинуто положення щодо розмежування земель, що сприяло б, на його думку, збільшенню податкових надходжень [3]. Проводячи паралель із сьогоденням, можна впевнено визнати доцільність його пропозицій, адже сьогодні визначено напрям на децентралізацію управління, поштовхом до чого стало схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, на виконання якої внесено зміни до Податкового та Бюджетного кодексів України в частині віднесення плати за землю до місцевих податків, що одразу відобразилося на фінансовій спроможності місцевих бюджетів.

Але для вдосконалення системи справляння плати за землю актуальним залишається питання раціонального використання земель сільськогосподарського призначення та тих, що розташовані в межах населених пунктів. Адже зміна підходів у землекористуванні також сприятиме збільшенню надходжень від плати за землю завдяки перерозподіленню земель на користь більш ефективних власників та землекористувачів.

Цьому питанню присвячені роботи О.П. Охрій, яким обґрунтовано доцільність залучення органів державної влади або місцевого самоврядування до ухвалення рішень щодо відчуження, передачі у власність, в оренду, встановлення та зміни меж між ділянками для примноження економічної активності землі та забезпечення раціонального землекористування [4]; та О.С. Петраковської, якою запропоновано принципово новий підхід щодо оцінки ефективності керування землекористуванням на базі співвідношення доходів і витрат, побудований на принципі збалансованості громадських і приватних інтересів [5].

Але, незважаючи на наукові публікації з досліджуваного нами питання, все ж залишається низка неврегульованих аспектів, зокрема щодо виникнення податкового обов'язку за певних обставин. У нашому випадку – це за відсутності документів у фізичній особи на право власності або право користування земельною ділянкою.

Виклад основного матеріалу дослідження. Спершу необхідно провести дослідження щодо визначення поняття по-

даткового обов'язку, під яким законодавець пропонує розуміти обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством (п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу (далі – ПК) України [6]). Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків як самостійно, так і за допомогою свого представника чи податкового агента (п. 36.4 ст. 36 ПК України [6]). Що стосується фізичних осіб-платників податків, то законодавством передбачено, що нарахування сум податку здійснюється контролюючими органами за місцезнаходження земельної ділянки до 1 липня поточного року на підставі надісланого повідомлення-рішення, сплатити який вони повинні самостійно протягом 60 днів із дня вручення такого податкового повідомлення.

Проте, досліджуючи зміст поняття платника податку, можна дійти висновків, що головною умовою для отримання ними статусу платника та виникнення податкового обов'язку є наявність у них об'єкта оподаткування (тобто земельної ділянки).

Відповідно до п. 269.1 ст. 269 ПК України, платниками земельного податку є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі. Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або в користуванні фізичної особи.

Відповідно до п. 1 ст. 81 Земельного кодексу (далі – ЗК) України, права власності на земельні ділянки громадяни набувають у разі [7]: придбання за договором купівлі-продажу, ренти, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами; безоплатної передачі із земель державної і комунальної власності; приватизації земельних ділянок, що були раніше надані їм у користування; прийняття спадщини; виділення в натурі (на місцевості) належної їм земельної частки.

Але існує спеціальна норма набуття права власності або права користування на земельну ділянку у разі набуття права власності на житловий будинок, будівлю або споруду на якій вони розміщені (п. 1 ст. 377 ЦК України) [8]. Свідоцтво про право власності на нерухоме майно (у даному випадку житловий будинок, будівлю або споруду) є підставою для державної реєстрації права власності або користування на земельну ділянку.

Отже, можна зробити висновок, якщо особа отримала право власності на об'єкт нерухомого майна, зокрема житловий будинок, будівлю, споруду, то вона автоматично набуває статусу платника земельного податку. Проте норма п. 287.6 ст. 287 ПК України свідчить про виникнення податкового обов'язку зі сплати земельного податку в разі переходу права власності на будівлю, споруду, на якій вони розташовані, лише з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку [6], про що свідчить і норма ст. 125 ЗК України. Але що стосується процесу державної реєстрації, то варто звернути увагу на суттєві зміни, що сьогодні мають місце.

Умовно документи, які засвідчують право власності на земельну ділянку, можна розділити на дві групи: до першої групи належать ті, що видані до 1 січня 2013 р.: державний акт на право приватної власності на землю; державний акт на право власності на землю чи державний акт на право власності на земельну ділянку; до другої – документи, які надавалися особі після зазначеної дати: свідоцтво про право власності на нерухоме майно чи витяг із Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності. Це пов'язано з ухваленням Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих

актів України щодо вдосконалення державної реєстрації прав на нерухоме майно та захисту прав власності» [9], яким суттєво змінено сам порядок державної реєстрації та вимоги до документів, що подаються для проведення цієї процедури, зокрема визначено можливість одержання за бажанням заявника витягу або виписки про державну реєстрацію в паперовій формі.

Крім того, відтепер Державний реєстратор під час проведення державної реєстрації речових прав на земельні ділянки має безпосередній доступ до Державного земельного кадастру (п. 1 ст. 33 Закону). Державна реєстрація права власності на земельну ділянку проводиться на підставі державного акта на право приватної власності на землю, державного акта на право власності на землю, державного акта на право власності на земельну ділянку або державного акта на право постійного користування землею, виданих до 1 січня 2013 р. (ч. 8 п. 1 ст. 27 Закону [10]). Отже, для реєстрації права власності на земельну ділянку особа повинна надати Державному реєстратору саме ці документи.

Але, враховуючи те, що використання землі в Україні є платним, про що свідчить норма ст. 206 Земельного кодексу України, можна сказати, що відсутність державного акта, який засвідчує право власності на землю або право на користування нею, не може бути підставою для несплати земельного податку. У разі відсутності такого акта площа земельної ділянки, що підлягає оподаткуванню, може бути підтверджена витягом із Державного земельного кадастру про об'єкт земельного кадастру, який містить усі відомості про земельну ділянку, внесені до Поземельної книги. Крім того, складовою частиною витягу є кадастровий план земельної ділянки, сформований як вкопювання з кадастрової карти (плану) території відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

До того ж можна припустити, що за відсутності в особи державного акта, який засвідчує право власності на землю або право на користування нею, особа все ж таки є землекористувачем. Пп. 14.1.73 п. 14.1 ст. 14 ПК України містить визначення землекористувача як юридичної та фізичної особи, яким відповідно до закону надані в користування земельні ділянки державної та комунальної власності, зокрема на умовах оренди [6].

П. 1 ст. 116 ЗК України конкретизує, що громадяни та юридичні особи набувають права власності та права користування земельними ділянками із земель державної або комунальної власності за рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування. До того ж п. 1 ст. 122 ЗК України відносить до повноважень органів місцевого самоврядування право передачі земельної ділянки у власність або в користування із земель комунальної власності відповідних територіальних громад для всіх потреб [7]. А п. 1 ст. 28 Закону «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» конкретизує, що рішення органів державної влади або органів місцевого самоврядування про передачу земельної ділянки у власність або користування можуть ухвалюватися й за відсутності державної реєстрації права власності держави чи територіальної громади на таку земельну ділянку в Державному реєстрі прав [10].

Дослідивши поняття землекористувача та порядок набуття такого статусу, можна сказати, що навіть за відсутності державного акта, який засвідчує право власності на землю або право на користування нею, особа повинна сплачувати плату за землю як землекористувач.

Але свого часу існувала норма, яка зобов'язувала органи місцевого самоврядування забезпечити передачу громадянам України в приватну власність земельних ділянок, наданих їм для ведення особистого підсобного господарства, будівництва й обслуговування жилого будинку та господарських будівель, у межах норм, визначених п. 3 ст. 116 ЗК України. Підтвердженням чого був запис у земельно-кадастрових документах, з наступною видачею державного акта на право приватної власності на землю, тобто в будь-якому разі, навіть з урахуванням чинних положень Закону «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» та відсутності належним чином оформлених документів на право власності чи користування особа має в наявності документи, що вона отримала відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про приватизацію земельних ділянок» [11].

Аналіз судової практики свідчить про неоднозначність позиції суддів щодо цього. Так, Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ) у своїй ухвалі від 26 лютого 2014 р. К/800/63541/13 погоджується з рішеннями судів попередніх інстанцій щодо відсутності доказів у матеріалах справи стосовно наявності в позивача права власності на землю чи права на користування земельною ділянкою, а також доказів щодо державної реєстрації цих прав і вважає, що така земельна ділянка не може бути об'єктом оподаткування земельного податку [12].

Проте ВАСУ в іншій своїй ухвалі від 10 червня 2013 р. № К-23550/10 змінює власну позицію та, посилаючись на положення ст. 125 ЗК України, наголошує на правильності попередніх рішень судів першої інстанції щодо виникнення права власності на землю та права постійного користування земельною ділянкою лише після державної реєстрації [13]. Але водночас акцентує увагу на неврахуванні факту фактичного використання земельної ділянки платником податку в господарській діяльності, тоді як ПК України не містить норми щодо звільнення від сплати земельного податку землекористувачів у разі неоформлення документів. ВАСУ наполягає на тому, що податковий обов'язок зі сплати земельного податку виникає з моменту фактичного користування земельною ділянкою, а відсутність правостановлюючих документів із певних причин не позбавляє його такого обов'язку, посилаючись на ст. 206 ЗК України, яка закріплює лише платне використання землі в Україні. Із чим ми цілком погоджуємося.

Висновки. У статті досліджено підстави для набуття права власності на землю та права на користування земельною ділянкою фізичною особою-платником податків. Вказано перелік документів, які особа повинна надати державному реєстратору для засвідчення права власності на земельну ділянку, зокрема за умов внесення змін до порядку проведення державної реєстрації. Узагальнено судову практику щодо набуття статусу платника плати за землю за відсутності державного акта, який засвідчує право власності на землю або право на користування нею, виявлено відповідні розбіжності щодо винесення судових рішень.

Проте представники Феміди більш схильються до наявності факту фактичного використання земельної ділянки платником податку в господарській діяльності та відсутності в Податковому кодексі України норми щодо звільнення від сплати земельного податку землекористувачів у разі неоформлення ними документів. Тому, з урахуванням положень Земельного кодексу України щодо платного використання землі, вважають, що податковий обов'язок зі сплати земельного податку виникає

з моменту фактичного користування земельною ділянкою, із чим можна цілком погодитися.

Література:

1. Шульга Т.М. Правове регулювання бюджетних доходів, пов'язаних з природокористуванням : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2008. 20 с.
2. Хошуляк В.В. Правове регулювання земельного податку в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2003. 20 с.
3. Джабраїлов Р.А. Правове забезпечення ефективного використання об'єктів комунальної власності : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Донецьк, 2005. 18 с.
4. Охрій О.П. Комплексна стратегія управління землекористування адміністративно-територіального утворення : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр.: 25.00.04 Харків, 2006. 21 с.
5. Петраковська О.С. Методологія управління системою землекористування великих міст : автореф. дис. ... докт. техн. наук: 05.24.04. Київ, 2007. 27 с.
6. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями): Закон від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Земельний кодекс України: Закон від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
8. Цивільний кодекс України: Закон від 16 січня 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення державної реєстрації прав на нерухоме майно та захисту прав власності: Закон від 6 жовтня 2016 р. № 1666-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1666-19>.
10. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон від 1 липня 2004 р. № 1952-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>.
11. Про приватизацію земельних ділянок: Декрет від 26 грудня 1992 р. № 15-92 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/15-92>.
12. Вищий адміністративний суд України: ухвала від 10 червня 2013 р. № К-23550/10. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32145312>.
13. Вищий адміністративний суд України: ухвала від 26 лютого 2014 р. К/800/63541/13. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37427862>.

Покатаєва О. В. Спорные вопросы возникновения налогового обязательства по уплате платы за землю в случае отсутствия документов на право собственности или право пользования земельным участком

Аннотация. В статье исследованы основания получения права собственности на землю и права на пользование земельным участком физическим лицом-налогоплательщиком. Указан перечень документов, которые лицо должно предоставить государственному регистратору для подтверждения права собственности на земельный участок, в том числе при условии внесения изменений в порядок проведения государственной регистрации. Сделан обзор судебной практики относительно получения статуса плательщика платы за землю при отсутствии государственного акта, удостоверяющего право собственности или пользования на землю. Установлено, что отсутствие вышеперечисленных документов не является основанием для освобождения от исполнения обязанностей по уплате платы за землю.

Ключевые слова: право собственности, земельный участок, плата за землю, налоговый долг, налогоплательщик.

Pokataieva O. Special issues are due to the tax liability for the payment of lands under the absence of documents to the property rights or the rights of use of land money

Summary. In the article the bases of acquisition of the right of ownership and use of the land plot by the natural person – the taxpayer are investigated. The list of documents, which the person must provide to the state registrar for certification of the right of ownership to the land plot, is specified, in par-

ticular, in the event of amendments to the procedure for state registration. General jurisprudence concerning the acquisition of the status of a payer for land in the absence of a state act certifying the ownership or use of land. It has been established that the absence of the above-mentioned documents is not a ground for exemption from fulfillment of the tax obligation for payment of land payment.

Key words: ownership, land, land payment, tax liability, tax payer.