

**УЗАГАЛЬНЕННЯ**  
**практики розгляду Київським окружним адміністративним судом**  
**справ зі спорів щодо адміністрування земельного податку та плати за землю**  
**протягом 2014 року**

На виконання плану роботи на перше півріччя 2015 р. Київського окружного адміністративного суду (далі – КОАС) здійснено вивчення та узагальнення практики розгляду КОАС у 2014 р. справ зі спорів щодо адміністрування плати за землю.

*Об'єктом дослідження* судової практики були рішення КОАС за 2014 р. у справах зазначеної категорії спорів.

*Метою дослідження* є вивчення причин виникнення спорів щодо адміністрування плати за землю, аналіз судової практики і проблеми, що виникають при вирішенні таких спорів, причини скасування судових рішень судами вищих інстанцій.

*Правове регулювання спорів щодо адміністрування плати за землю.*

При вирішенні цієї категорії справ ключовими та вихідними є положення ст. 19 Конституції України, якими закріплено обов'язок органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

При розгляді справ щодо адміністрування плати за землю КОАС керується Кодексом адміністративного судочинства України, Податковим кодексом України, Земельним кодексом України, Законом України «Про оренду землі», Законом України «Про оцінку земель» та іншими нормативно-правовими актами.

***Статистичні показники розгляду справ***

Для висвітлення питання щодо розгляду справ зі спорів щодо адміністрування плати за землю, використано дані статистичного звіту за період з 01.01.2014 по 31.12.2014.

Всього за вказаний період КОАС розглянуто **30** справ та матеріалів позовних заяв зі спорів **даної категорії справ.**

За результатами розгляду:

- постановлено **1** ухвалу про відмову у відкритті провадження у справі;
- у **4** (що складає 13,3% від загальної кількості розглянутих справ даної категорії) позовні заяви повернуто позивачу;
- **25** справ розглянуто з ухваленням постанови (83,3%), з них із задоволенням позову – 16 (53,3%);
- постановлено ухвалу про залишення позовної заяви без розгляду у **1** справі;

**Причини, що сприяли виникненню спорів у справах.**

Аналіз практики розгляду КОАС справ зі спорів щодо адміністрування плати за землю у 2014 році дає можливість зробити висновок, що підставою виникнення таких спорів були:

- порушення податковими органами законодавчо визначеної процедури перевірки щодо нарахування і сплати грошового зобов'язання із земельного податку та плати за землю, а також визначення суми такого зобов'язання.

**Предметом спору у більшості таких справ** стали рішення податкових органів, зокрема, щодо нарахування земельного податку та орендної плати за земельні ділянки, а також застосування штрафних санкцій за несвоєчасну сплату такої плати.

Характеризуючи **суб'єктний склад** учасників судового процесу у справах досліджуваної категорії, слід зазначити, що *позивачами*, в основному, виступали фізичні та юридичні особи, а також фізичні особи-підприємці, які є платниками податку зі сплати оренди за землю та земельного податку, та вважали, що рішенням суб'єкта владних повноважень порушені їхні права, свободи або інтереси.

*Відповідачами*, виступали податкові органи, які здійснюють перевірку правильності нарахування, обчислення та сплати визначеного грошового зобов'язання.

Зокрема, згідно з вимогами п.п 9.1.10 п. 9.1 ст. 9 та п.п. 14.1.147 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності є формою плати за землю та належить до загальнодержавних податків. Податкова природа орендної плати включає обов'язкову участь в них органу доходів і зборів, який (з огляду на аналіз норм ст. 40–41 Податкового кодексу України) є єдиною контрольною інституцією, яка здійснює нарахування та стягнення плати за землю, зокрема й орендних виплат. Положення ч. 5 ст. 41 Податкового кодексу наголошують на винятковості функцій органів доходів і зборів як органів стягнення, які здійснюють контроль за правильністю та повнотою нарахування орендарем орендної плати за землю згідно з правилами Податкового кодексу України шляхом проведення перевірок.

Під час перевірки використовують дані договору оренди землі, який (відповідно до п. 288.1 ст. 288 Податкового кодексу) є підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку; відомості річної податкової декларації; повідомлення органів місцевого самоврядування про укладання нових договорів оренди і внесення змін до наявних та їх розірвання на основі ст. 288 Податкового кодексу та ст. 24 Закону України «Про оренду землі»; повідомлення центрального органу виконавчої влади, який здійснює імплементацію державної політики в сфері земельних відносин, про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель згідно з п. 289.3 ст. 289 Податкового кодексу України. Відповідно до ст. 86 Податкового кодексу за результатами розгляду матеріалів перевірки складається податкове повідомлення-рішення. Саме таке повідомлення-рішення, узгоджене платником податків відповідно до ст. 54, 58 Кодексу, є належним та допустимим доказом наявності в орендаря платника податку податкового боргу у вигляді орендної плати за землю.

Починаючи з 01.01.2011, законодавець систематизував правила адміністрування земельного податку та орендної плати за землю, як обов'язкового платежу, в розділі XIII Податкового кодексу України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначають вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Відповідно до вимог пп. 14.1.147 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України *плата за землю* - загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

*Орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності* - обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (пп.14.1.136 п. 14.1 ст. 14 даного Кодексу)

З аналізу рішень КОАС, постановлених за результатами розгляду спорів даної категорії справ, убачається, що основними підставами для прийняття оспорюваних повідомлень-рішень податковими органами Міністерства доходів і зборів України були:

- порушення термінів оплати земельного податку та орендної плати за землю;
- невірно визначена та сплачена сума грошового зобов'язання;

Слід зазначити, що у 2014 р. **48%** розглянутих справ досліджуваної категорії спорів становлять саме справи щодо оскарження повідомлень-рішень, прийнятих з підстав порушення строків оплати плати за землю, встановлених вимогами п. 287.3 ст. 287 ПК України.

Відповідно до вимог п.п.16.1.4 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом, а податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається несплаченим своєчасно (згідно з п. 31.1 ст. 31 Податкового кодексу України).

Як убачається з п.287.3 ст.287 ПК України, податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

Згідно з вимогами п.126.1 ст.126 ПК України у разі якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, - у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Прикладом розгляду справи щодо оспорювання такого податкового повідомлення рішення, можна навести справу №810/2561/14.

Так, з матеріалів **справи № 810/2561/14** за позовом з обмеженою відповідальністю «Аерок» до Державної податкової інспекції в Обухівському районі Головного управління Міндоходів у Київській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень убачається, що працівниками ДПІ в Обухівському районі ГУ Міндоходів у Київській області було проведено перевірку своєчасності сплати плати за землю ТОВ «Аерок».

Перевіркою встановлено, що ТОВ «Аерок» було подано за 2013 р. податкову декларацію з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) від 19.02.2013 р. та порушено термін сплати самостійно визначеного грошового зобов'язання з орендної плати за землю з юридичних осіб за січень – лютий 2013 р., а саме, строки, визначені п.287.3 ст.287 ПК України, в наслідок чого було винесено оскаржувані податкові повідомлення-рішення.

Поданій справі судом було ухвалено постанову, залишену без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, про задоволення позову.

Зокрема, судом було встановлено, що позивачем під час проведення платежів за землю в платіжному дорученні, а саме, у графі «призначенні платежу» ТОВ «Аерок» було вказаний невірний код ЄДРПОУ.

Суд зазначив, що дана помилка не є підставою для прийняття податковим органом оскаржуваних податкових повідомлень-рішень щодо порушення термінів оплати самостійно визначеного грошового зобов'язання, оскільки податок був сплачений вчасно на вірний бюджетний рахунок. Крім того, у платіжних дорученнях, окрім призначення платежу, були зазначені дані платника – ТОВ «Аерок» - його банківський рахунок, код ЄДРПОУ, назва платника. Описка у призначенні платежу не підтверджує факт несплати, оскільки фактично оплата була проведена та кошти в державний бюджет надійшли, а отже, податкові повідомлення-рішення є такими, що винесені протиправно та підлягають скасуванню.

Необхідно враховувати, що для обрахунку строків оплати грошового зобов'язання важливе значення має момент виникнення такого зобов'язання.

Згідно з вимогами п. 287.1 ст. 287 Податкового кодексу України власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Підставою для нарахування земельного податку, згідно п. 286.1 ст. 286 Податкового кодексу України, є дані державного земельного кадастру. Центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Згідно з вимогами п. 287.1 ст. 287 Податкового кодексу України власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою.

Зокрема, відповідно до вимог ч. 1 ст. 377 Цивільного кодексу України до особи, яка набула право власності на житловий будинок (крім багатоквартирного), будівлю або споруду, переходить право власності, право користування на земельну ділянку, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення в обсязі та на умовах, встановлених для попереднього землевласника(землекористувача).

Вказаний принцип автоматичного переходу права власності або користування земельною ділянкою, що знаходиться під об'єктом нерухомості, закріплений також у Земельному кодексі України.

Так, ст. 120 Земельного кодексу України встановлено, що у разі набуття права власності на жилий будинок, будівлю або споруду, що перебувають у власності, користуванні іншої особи, припиняється право власності, право користування земельною ділянкою, на якій розташовані ці об'єкти.

**До особи, яка набула право власності на жилий будинок, будівлю або споруду, розміщені на земельній ділянці, що перебуває у власності іншої особи, переходить право**

власності на земельну ділянку або її частину, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення.

Якщо жилий будинок, будівля або споруда розміщені на земельній ділянці, що перебуває у користуванні, то в разі набуття права власності на ці об'єкти до набувача переходить право користування земельною ділянкою, на якій вони розміщені, на тих самих умовах і в тому ж обсязі, що були у попереднього землекористувача.

У разі набуття права власності на жилий будинок, будівлю або споруду кількома особами право на земельну ділянку визначається пропорційно до часток осіб у праві власності жилого будинку, будівлі або споруди.

Отже, обов'язок сплачувати земельний податок чи орендну плату виникає з дня фактичного правомірного користування земельною ділянкою, оскільки закон не передбачає звільнення від сплати цього податку землекористувачів у разі відсутності документів, що підтверджують право користування.

При цьому, моментом з якого власник об'єкту нерухомості, а з ним і земельної ділянки, на якій він розташований, зобов'язаний сплачувати податок за землю є *факт державної реєстрації прав саме на нерухоме майно*, а не на відповідну земельну ділянку.

Згідно з вимогами п. 286.5 ст. 286 Податкового кодексу України нарахування фізичним особам сум податку проводиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку визначеному статті 58 цього Кодексу.

Відповідно до вимог п. 286.6 ст. 286 Податкового кодексу України, за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожному з таких осіб.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Тобто, нарахування фізичним особам сум земельного податку проводиться органами державної податкової служби на підставі даних державного земельного кадастру, виходячи з нормативної грошової оцінки земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, які до 1 липня поточного року видають платникові податкове повідомлення-рішення про внесення податку.

Наприклад, у справі № 810/7054/13 за адміністративним позовом Мартинюк Н.В. до Державної податкової інспекції у Суворовському районі м. Одеси Одеської області Державної податкової служби про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, позивач в обґрунтування позовних вимог зазначив, що відповідачем безпідставно нараховано земельний податок з фізичних осіб, оскільки у розумінні норм Податкового кодексу України позивач не є власником земельних ділянок.

Так, з матеріалів справи убачається, що фізичною особою-підприємцем Мартинюк Н.В., укладено ряд договорів купівлі-продажу об'єктів нерухомості у місті Одесі.

Відповідно до Витягів про реєстрацію права власності на нерухоме майно, право власності на об'єкти нерухомості зареєстровані за Мартинюк Н.В.

06 червня 2013 р. ДПІ у Суворовському районі міста Одеси Одеської області ДПС прийнято податкове повідомлення-рішення, яким позивачу нарахований земельний податок.

Сума земельного податку розрахована податковим органом виходячи з нормативно-грошової оцінки земель, отриманої від відділу Держкомзему у місті Одесі, на запит відповідача.

За результатами розгляду даної справи КОАС ухвалено постанову, залишену без змін КААС, про відмову у задоволенні позову.

Приймаючи рішення про відмову у задоволенні вимог адміністративного позову, суд виходив з того, що з моменту набуття права власності на нежитлове приміщення у набувача виникає право власності на земельну ділянку, на якій знаходиться цей об'єкт, а з ним - і обов'язок сплачувати земельний податок чи орендну плату

Значну частку справ зі спорів щодо адміністрування плати за землю, становлять спори щодо оскарження податкових повідомлень рішень з підстав **визначення суми грошового зобов'язання**. Зокрема, частка таких спорів теж становить **48%** від розглянутих КОАС справ досліджуваної категорії спорів.

Відповідно до вимог ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Починаючи з 01.01.2011 р., на адміністрування орендної плати та відносини, що виникають при оренді земельної ділянки комунальної та державної власності, поширюються приписи Податкового кодексу України з усіма правилами обрахування орендної плати та наслідками недотримання порядку нарахування та справляння даного обов'язкового платежу.

Згідно з вимогами п. 14.1.136 ст. 14 Податкового кодексу України **орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності** - обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Оскільки, плату за землю у формі орендної плати за землі комунальної та державної власності віднесено Верховною Радою України до загальнодержавних податків і зборів згідно переліку ст. 9 Податкового кодексу України, то розмір орендної плати за земельні ділянки є нормативно-регульованою ціною із визначеними мінімальною та максимальною межами.

Відповідно до вимог ст. 289.1 Податкового кодексу України для визначення розміру податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок.

**Нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок** є капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади з питань земельних ресурсів (п.п.14.1.125 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України). Зокрема, нормативно-грошова оцінка земельних ділянок проводиться на підставі рішення органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування, а також може проводитися на підставі договору, який укладається заінтересованими особами в порядку, встановленому законом

Підставою нарахування орендної плати за земельну ділянку, яка перебуває у державній або комунальній власності, є договір оренди такої земельної ділянки, в якому

встановлюються розмір та умови внесення орендної плати між орендодавцем (власником) і орендарем (п. 288.4 ст. 288 Податкового кодексу України).

Граничний розмір орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності, встановлено Законом України від 06.10.1998 № 161-XIV "Про оренду землі" і є обов'язковим при укладанні відповідних договорів. Однак, згідно з вимогами п. 288.5 ст. 288 Податкового кодексу України, річна сума платежу не може бути меншою 3 відсотків *нормативної грошової оцінки*.

Зміна умов договору щодо орендної плати, зокрема, у зв'язку зі зміною розміру *нормативної грошової оцінки* земельної ділянки, можлива лише за умов взаємної згоди сторін договору оренди.

Така правова позиція викладена у постанові колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 11.06.2013 у справі за позовом приватно-орендного сільськогосподарського підприємства "Відродження" до Кременчуцької об'єднаної державної податкової інспекції Полтавської області про скасування податкових повідомлень-рішень.

У разі недосягнення згоди щодо зміни умов договору оренди землі спір вирішується в судовому порядку. При цьому відповідно до ст. 654 Цивільного кодексу України зміна договору вчиняється в такій самій формі, що й договір, що змінюється, якщо інше не встановлено договором або законом чи не впливає зі звичаїв ділового обороту

Слід зазначити, що договір оренди землі є цивільно-правовим, відтак йому притаманні такі ознаки, як свобода договору, обов'язковість його виконання сторонами тощо. Суб'єкт владних повноважень, який не є учасником договору, не може здійснювати владні управлінські функції шляхом втручання у відносини сторін договору, але має право контролювати належність виконання договору та відповідність його умов чинному законодавству України, зокрема стежити, щоб такі умови не суперечили інтересам суспільства.

Таким чином, зміна розміру земельного податку є підставою для перегляду встановленого розміру орендної плати шляхом внесення відповідних змін до договору оренди землі його учасниками, у той же час *не тягне автоматичну зміну умов договору щодо розміру орендної плати*, а відтак і відповідного донарахування суми податкового зобов'язання з орендної плати із застосуванням штрафних санкцій.

Аналогічна правова позиція викладена у постанові колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України від 11.06.2013 у справі за позовом Закритого акціонерного товариства "Кримвтормет" до Державної податкової інспекції у Балаклавському районі м. Севастополя про скасування податкового повідомлення-рішення.

Крім того, такі саме висновки викладені в ухвалях Вищого адміністративного суду України від: 07.04.2014 № К/9991/41702/11, 19.05.2014 № К/9991/14852/11, 10.07.2014 № К/9991/3418/11, 07.07.2014 № К-42627/10, 03.07.2014 № К/800/45066/13.

Наприклад, у **справі №810/6942/13** за адміністративним позовом приватного підприємства "Омега-Імпекс" до Васильківської об'єднаної державної податкової інспекції головного управління Міндоходів у Київській області про скасування податкових повідомлень-рішень позовні вимоги обґрунтовуються тим, що відповідач оскаржуваними рішеннями безпідставно та всупереч закону донарахував позивачу орендну плату понад розмір, визначений у відповідному договорі оренди.

Так з матеріалів справи вбачається, що між Путрівською сільською радою Васильківського району Київської області (далі – Орендодавець) та ПП “Омега-Імпекс” (далі – Орендар) укладено Договір оренди земельної ділянки (далі – Договір).

Згідно з вимогами п. 2.1. Договору орендна плата земельної ділянки провадиться у розмірі 4% від нормативної грошової оцінки земельної ділянки у розмірі 12755,00 грн. на рік у вигляді разового платежу на розрахунковий рахунок Орендодавця протягом 10 днів, наступних за звітним періодом.

Сторони зобов’язувалися дотримуватися прав та обов’язків, викладених у ст.ст.24-29 Закону України “Про оренду землі”. Розділом IV Договору було визначено, що всі спори, які можуть виникнути з даного Договору, вирішуються шляхом переговорів між сторонами, при не змозі вирішення спорів шляхом переговорів – у судовому порядку.

Пунктом 2.3. Договору визначено порядок перегляду ставок орендної плати у випадках, передбачених чинним законом або ж за згодою сторін.

Путрівською сільською радою прийнято рішення від 14.10.2010 № 649 “Про підвищення розміру орендної плати за земельну ділянку ПП “Омега-Імпекс”, розташовану на території Путрівської сільської ради”. Даним рішенням підвищено розмір орендної плати за земельну ділянку та встановлено річну орендну плату земельної ділянки у сумі 119222,22 грн. щомісячно, протягом 30 днів, наступних за звітним періодом.

Враховуючи зазначене рішення Путрівської сільської ради, Васильківською ОДПІ проведено камеральну перевірку своєчасності та повноти сплати орендної плати за землю за 2009-2011 роки.

За результатами перевірки складені акти та прийняті податкові повідомлення-рішення, якими позивачу донараховано грошове зобов’язання з орендної плати за землю.

Разом з тим, ПП “Омега-Імпекс” та Путрівська сільська рада не дійшли згоди щодо внесення до Договору оренди землі відповідних змін про збільшення орендної плати за землю, тому дане питання було вирішено у судовому порядку.

Так, рішенням Господарського суду Київської області було задоволено позовні вимоги Путрівської сільської ради та змінено абз. 4 п. 1.1. Договору оренди земельної ділянки, викладено його у такій редакції: “Нормативна грошова оцінка земельної ділянки становить 2980555 (два мільйони дев’яцот вісімдесят тисяч п’ятсот п’ятдесят п’ять) грн. 50 коп.”

Цим же рішенням Господарського суду Київської області змінено п. 2.1 Договору оренди земельної ділянки, викладено його у такій редакції: “Орендна плата земельної ділянки провадиться в розмірі 4 (чотири) % від нормативної грошової оцінки земельної ділянки у розмірі 119 222,22 (сто дев’ятнадцять тисяч двісті двадцять дві) грн. 22 коп. на рік у вигляді разового платежу на розрахунковий рахунок Орендодавця протягом 10 днів наступних за звітним періодом”.

Таким чином, прийняття податкових повідомлень-рішень, якими донараховано грошове зобов’язання з орендної плати за землю з посиланням на рішення Путрівської сільської ради є фактичною зміною умов Договору в односторонньому порядку, що є порушенням вищезазначених вимог закону та умов укладеного Договору оренди землі.

Тобто, рішення Путрівської сільської ради, яким затверджено розмір нормативної грошової оцінки земель Путрівської сільської ради, можливо застосовувати до нових договорів, а до договорів, укладених до його прийняття, лише після внесення в установленому порядку змін до таких договорів стосовно нормативної грошової оцінки земельної ділянки та розміру орендної плати.



Проте, відповідач, донараховуючи орендну плату позивачу понад розмір, визначений у договорі оренди та задекларований позивачем, до внесення змін до договору оренди, діяв з порушення права позивача на погодження з орендодавцем за договором оренди розміру орендної плати та, відповідно, - з порушенням принципу свободи договору.

Крім того, суд дійшов висновку, що оскаржуваним рішенням відповідач порушив вимоги ст. 19 Конституції України, оскільки, визначаючи самостійно розмір орендної плати, діяв поза межами наданих йому повноважень.

За таких обставин, КОАС було ухвалено постанову, яка була залишена без змін КААС, про задоволення позовних вимог та скасування оскаржуваних податкових повідомлень-рішень.

Відповідно до вимог ст. 19 Земельного кодексу України землі України землі України за основним цільовим призначенням поділяються на такі категорії: а) землі сільськогосподарського призначення; б) землі житлової та громадської забудови; в) землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; г) землі оздоровчого призначення; ґ) землі рекреаційного призначення; д) землі історико-культурного призначення; е) землі лісогосподарського призначення; є) землі водного фонду; ж) землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення.

Згідно з вимогами п. 1 ст. 91 Земельного кодексу України власники земельних ділянок зобов'язані забезпечувати своєчасно сплачувати земельний податок.

Відповідно до вимог ст. 277 Податкового кодексу України ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки у таких розмірах: 272.1.1. для ріллі, сіножатей та пасовищ - 0,1; для багаторічних насаджень - 0,03.

Належність земель до одного зі вказаних різновидів сільськогосподарських угідь опосередковується інформацією, яка обліковується у складі державного земельного кадастру.

Зауважимо, що на практиці сільськогосподарські угіддя (сінокоси, пасовища тощо) можуть входити і до складу земель інших категорій - водного фонду, лісогосподарського призначення тощо, а не тільки до земель сільськогосподарського призначення (ст. 22 Земельного кодексу України).

Площа сільськогосподарських угідь відповідної земельної ділянки для мети оподаткування може бути визначена шляхом отримання витягу з технічної документації про нормативну грошову оцінку земельної ділянки відповідно до Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затв. спільним наказом Держкомзему, Мінагрополітики, Мінбудархітектури України, УААН від 27.01.2006 N 18/15/21/11. Крім того, вказаний витяг містить дані про нормативну грошову оцінку земельної ділянки.

Зокрема, у ст. 286 ПКУ зазначено, що підставою для нарахування земельного податку будь-якої категорії є дані державного земельного кадастру, що становить собою сукупність 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

Відповідно до вимог ст. 273 Податкового кодексу України оподаткування земельних ділянок, наданих на землях лісогосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження).

Зокрема, податок за лісові землі справляється як складова плати за спеціальне використання лісових ресурсів, а ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані

у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються таким чином: за сільськогосподарські угіддя - відповідно до статті 272 Податкового кодексу України; за ділянки, зайняті виробничими, культурно-побутовими, житловими будинками та господарськими будівлями і спорудами, - відповідно до статей 276 і 280 Податкового кодексу України.

Водночас, відповідно до вимог ст. 22 Земельного кодексу України землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей. До земель сільськогосподарського призначення належать, зокрема: сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги). Землі сільськогосподарського призначення передаються у власність та надаються у користування громадянам - для ведення особистого селянського господарства, садівництва, городництва, сінокосіння та випасання худоби, ведення товарного сільськогосподарського виробництва.

Згідно з вимогами ст. 40 Земельного кодексу України водночас, земельні ділянки для будівництва та обслуговування жилого будинку, господарських будівель за цільовим призначенням належать до земель житлової та громадської забудови.

Відповідно до вимог ст. 20, 40 Земельного кодексу України встановлення та зміна цільового призначення земельних ділянок щодо земельних ділянок, розташованих за межами населених пунктів, надання громадянам у власність для будівництва та обслуговування жилого будинку, господарських будівель і гаражного будівництва здійснюється районною державною адміністрацією ().

Так, у справі №810/252/14 за позовом Злотнікова В.М. до Ірпінської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Міндоходів у Київській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, позивач свої позовні вимоги мотивував тим, що земельні ділянки, які належать позивачу на праві приватної власності, не використовуються ним за цільовим призначенням, а отже, на його думку, податковий орган невірно визначив ставку земельного податку та прийняв неправомірне рішення щодо визначення суми податкового зобов'язання за платежем "Земельний податок".

З матеріалів справи вбачається, що у 2008 році Злотніков В.М. згідно з розпорядженнями Макарівської районної державної адміністрації Київської області набув у власність дві земельні ділянки на території Наливайківської сільської ради Макарівського району Київської області, за межами населених пунктів.

У квітні 2013 року Державною податковою інспекцією у Макарівському районі Київської області Державної податкової служби прийнято податкове повідомлення-рішення, згідно з яким з метою оподаткування вказаних земельних ділянок позивачу визначено суму податкового зобов'язання за платежем "Земельний податок". Приймаючи вказане податкове повідомлення-рішення, податковий орган вирішив, що земельні ділянки позивача належать до категорії несільськогосподарських угідь та визначив ставку земельного податку на підставі пункту 277.1 статті 277 Податкового кодексу України у розмірі 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області.

Відповідно до довідки Управління Держкомзему у Макарівському районі Київської області від 26.10.2011 зазначені земельні ділянки належать до категорії рілля, тобто до земель сільськогосподарського призначення.

Однак, згідно з розпорядженнями Макарівської районної державної адміністрації Київської області за 2008 рік про передачу визначених земельних ділянок позивачу та згідно з Державними актами на право власності на дані земельні ділянки їх цільове призначення визначено "для будівництва та обслуговування жилого будинку".

Зокрема, судом встановлено, що земельні ділянки надані райдержадміністрацією Злотникову В.М. з цільовим призначенням – для будівництва та обслуговування жилого будинку, тобто відповідно до розпорядження Макарівської райдержадміністрації, не можуть належати до земель сільськогосподарського призначення, а є землями житлової та громадської забудови (відповідно до вимог ст.ст. 20, 22 та 40 Земельного кодексу України).

Наведене свідчить, що приймаючи розпорядження про затвердження проекту землеустрою та надання земельних ділянок позивачу з цільовим призначенням для будівництва та обслуговування жилого будинку, райдержадміністрація визначила (змінити) попереднє цільове призначення земельних ділянок.

Разом з тим, згідно з довідками Наливайківської сільської ради Макарівського району Київської області від 23.09.2011 на земельних ділянках, що належать на праві власності Злотникову В.М., ніякі будівлі та споруди не розміщені, будівельні роботи не виконуються.

Оскільки, відповідно до вимог п. 1 ст. 277 Податкового кодексу України визначення "зайнятих господарськими будівлями (спорудами)" слід розуміти не як фактичне знаходження земельної ділянки під будівлею чи спорудою, а як придатність до забудови з точки зору визначеного цільового призначення земельної ділянки, то земельні ділянки позивача не належать до земель сільськогосподарського призначення, тобто є несільськогосподарськими угіддями, та мають цільове призначення для будівництва та обслуговування жилого будинку.

Разом з тим, КОАС було зазначено, що та обставина, що згідно з даними автоматизованої системи Держкомзему земельні ділянки позивача належать до категорії рілля лише свідчить про невідповідність даних автоматизованої системи юридичним рішенням та фактам.

За таких обставин, суд дійшов висновку, що податкове повідомлення-рішення прийнято податковим органом правомірно, а позов не підлягає задоволенню.

Згідно з постановою КОАС, залишеною без змін КААС, у задоволенні позову було відмовлено.

**За наслідками апеляційного перегляду** оскаржуваних рішень КОАС Київським апеляційним адміністративним судом у 2014 році скасовано всього 2 постанови (6,7% від розглянутих справ/матеріалів досліджуваної категорії спорів), тоді як залишено без змін 11 рішень – 36,7%.

Щодо **касаційного оскарження судових рішень КОАС**, то протягом 2014 року Вищим адміністративним судом України (далі - ВАСУ) переглянутих в касаційній інстанції судових рішень не має, однак, було витребувано три справи з метою касаційного перегляду судових рішень.

У зв'язку з такою незначною кількістю судових рішень, переглянутих судами касаційної та апеляційної інстанцій на час проведення узагальнення, систематизувати та проаналізувати характерні помилки, які КОАС допустився під час розгляду справ зі спорів щодо адміністрування плати за землю, не вбачається можливим.

Оскільки, за результатом розгляду скарг, поданих на рішення КОАС, скасовано було лише дві постанови, проаналізуємо дані судові рішення.

**Причинами, які стали підставами для скасування рішень КОАС, були зокрема:**

1. Неповне з'ясування обставин, що мають значення для справи та порушення норма матеріального права (справа № 810/2766/14);
2. Невірне встановлення фактичних обставин справи, та невірно застосовано норми матеріального та процесуального права, що призвело до ухвалення неправомірного рішення (справа № 810/516/14).

Так з **аналізу справи № 810/2766/14** за адміністративним позовом публічного акціонерного товариства “Кашперівський бурякорадгосп” до Тетіївської міжрайонної державної податкової інспекції Київської області Державної податкової служби про визнання нечинними та скасування податкових повідомлень-рішень вбачається наступне.

Постановою Київського окружного адміністративного суду від 20.02.2013, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 21.05.2013, у задоволенні позову відмовлено повністю.

Ухвалою Вищого адміністративного суду України від 03.03.2014 задоволено касаційну скаргу ПАТ “Кашперівський бурякорадгосп” - ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 21.05.2013 та постанову Київського окружного адміністративного суду від 20.02.2013 – скасовано, а справу направлено на новий розгляд до суду першої інстанції. Задовольняючи касаційну скаргу, Вищий адміністративний суд України зазначив, що для вирішення даної справи необхідно вивчити питання виникнення права користування чи власності ПАТ “Кашперівський бурякорадгосп” земельною ділянкою площею 63,1 га, а також взяти до уваги, що підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

За результатом розгляду справи КОАС 19.06.2014 ухвалено постанову згідно якої позов задоволено частково – податкові повідомлення-рішення скасовано, а в задоволенні решти позовних вимог відмовлено. При цьому КОАС виходив з того, що відповідачем не доведено правомірність донарахування земельного податку з огляду на те, що останнім не подано відповідних даних державного земельного кадастру, а відтак позовні вимоги вважав обґрунтованими.

У подальшому постановою КААС від 23.09.2014 постанову КОАС було скасовано, та ухвалено нову постанову про відмову у задоволенні позову.

Зокрема, у постанові КААС зазначалося, що працівниками Тетіївської МДПІ у липні 2012 проведено камеральну перевірку податкової звітності ВАТ “Кашперівський бурякорадгосп” - податкових декларацій з плати за землю за 2012 рік. У ході перевірки Відповідачем встановлено неподання Позивачем податкової декларації з плати за землю у 2012 році, чим порушено вимоги п. 49.18 ст. 49 та п. 286.2 ст. 286 ПК України, а також занижено суму податкових зобов'язань по земельному податку всупереч вимог п. 272.1 ст. 272, п. 276.1 ст. 276, п. 277.1 ст. 277 ПК України.

Під час розгляду справи було підтверджено, по-перше, факт належності Позивачу земель загальною площею 60,1 га на праві колективної власності, по-друге, розмір належного до сплати земельного податку. Тому КААС вирішив, що висновки КОАС про необхідність скасування податкового повідомлення-рішення є передчасними, оскільки, грошове зобов'язання із земельного податку відповідачем було збільшено правомірно.

Окрім того, КААС було вказано на те, що суд першої інстанції не звернув уваги на той факт, що Позивач, як платник земельного податку, був зобов'язаний до 20.02.2012 подати відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Однак, цей обов'язок ним виконаний не був. Отже, Відповідач, на підставі п. 120.1 ст. 120 ПК України, правомірно застосував до Позивача штрафні санкції за неподання податкової декларації.

**У справі № 810/516/14** за адміністративним позовом ФОП Карбовського Юрія Яковича до Тетіївської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Міндоходів у Київській області про скасування податкового повідомлення-рішення КОАС було ухвалено постанову про задоволення позову.

Приймаючи рішення про задоволення позовних вимог суд виходив з того, що розрахунок податкового зобов'язання у спірному повідомленні-рішенні відповідача було зроблено без дослідження належних документів, які необхідно брати до уваги у даних правовідносинах.

Однак, колегія суддів КААС не погодилася з такими висновками суду першої інстанції та зазначила що вони суперечать нормам чинного законодавства.

Зокрема, КААС зазначено наступне.

03.07.2006 між Володарською селищною радою Київської області та ФОП Карбовським Ю.Я. було укладено договір оренди земельної ділянки для здійснення підприємницької діяльності.

12.03.2013 рішенням двадцять першої сесії Володарської селищної ради Київської області за №844-21-VI "Про внесення змін до договору оренди земельної ділянки від 03.07.2006 за №1449", внесено зміни до договору оренди земельної ділянки від 03.07.2006, а саме: п.9 розділу III "Оренда плата" викладено у такій редакції - "Орендна плата вноситься Орендарем щорічно в п'ятикратному розмірі земельного податку, що встановлений для даної земельної ділянки, відповідно до ст. 287 ПК України".

У зв'язку з прийняттям вказаного рішення, на адресу позивача був направлений лист від 12.04.2013 за №02-20/111 щодо внесення змін до договору оренди від 03.07.2006 та направлено проект Додаткової угоди №1 .

Проте, пропозиція Володарської селищної ради щодо внесення змін до договору оренди від 03.07.2006 була залишена ФОП Карбовським Ю.Я. без задоволення.

29.05.2013 Володарським відділенням Сквирської МДПІ Київської області прийнято податкове повідомлення-рішення відповідно до якого ФОП Карбовському Ю.С. визначено суму податкового зобов'язання по сплаті орендної плати у розмірі 13011 грн 88 коп. Вказане зобов'язання було розраховано на підставі нормативної грошової оцінка земельної ділянки станом на 01.01.2012 згідно листа відділу Держкомзему у Володарському районі Київської області.

Відповідно до норм Податкового кодексу України, річна сума платежу, що підлягає перерахуванню до бюджету суб'єктами господарювання, які орендують земельні ділянки

державної і комунальної власності, визначається відповідно до умов договору, але з урахуванням вимог пп. 288.5.1 п. 288.5 ст. 288 Податкового кодексу України, тобто, не може бути меншою: для земель сільськогосподарського призначення - розміру земельного податку, що встановлюється розділом XIII Кодексу; для інших категорій земель - трикратного розміру земельного податку, що встановлюється розділом XIII Кодексу.

Таким чином, річна сума платежу орендної плати за землю (крім земель сільськогосподарського призначення) не може бути меншою розміру, визначеного пп. 288.5.1 п. 288.5 ст. 288 Податкового кодексу України, а саме - трикратного розміру земельного податку.

Враховуючи, що згідно зі ст. 9 Податкового кодексу України орендну плату за оренду землі комунальної та державної власності віднесено до загальнодержавних податків і зборів, розмір орендної плати за вказані ділянки є нормативно-регульованою ціною із визначеними мінімальною та максимальною межами. Тобто, починаючи з 01.01.2011, на адміністрування орендної плати та відносини, що виникають при оренді земельної ділянки комунальної та державної власності, поширюються приписи Податкового кодексу України з усіма правилами обрахування орендної плати та наслідками недотримання порядку нарахування та справляння даного обов'язкового платежу.

Зокрема, з 01.01.2011 мінімальний розмір річної орендної плати за земельні ділянки, які перебувають у державній або комунальній власності та грошову оцінку яких встановлено, становить 3 % від їх грошової оцінки.

Зважаючи на законодавче закріплення мінімального та максимального розміру орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, суд вважав, що, після набрання чинності Податковим кодексом України, позивач мав самостійно перерахувати розмір орендної плати на поточний рік з урахуванням обмежень, визначених пп. 288.5.1 та 288.5.2 п. 288.5 ст. 288 Податкового кодексу України.

Такі висновки узгоджуються із висновками Вищого адміністративного суду України, викладеними в ухвалі від 10.09.2014 №9991/25658/12.

Крім того, у постанові КААС зазначено, що, відповідно до вимог ст. 286 Податкового кодексу України, підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру.

Так, рішенням четвертої сесії шостого скликання Володарської селищної ради Володарського району від 08.02.2011 за №90-4(п)-VI затверджено технічну документацію з нормативного-грошової оцінки земель смт Володарка Володарської селищної ради Володарського району Київської області.

При цьому, згідно з витягу з технічної документації про нормативно-грошову оцінку земельної ділянки від 14.03.2014 №360 (що передана в оренду Позивачу), коефіцієнт індексації нормативно грошової оцінки становить 3,2, нормативно грошової оцінки земельної ділянки під забудову згідно технічної документації та відповідно визначена сума нормативно грошової оцінки земельної ділянки.

Оскільки, нормативно-грошова оцінка земельної ділянки визначена технічною документацією, яка в свою чергу затверджена рішенням Володарської селищної ради Володарського району від 08.02.2011 за №90-4(п)-VI, висновок відповідача про те, що позивачем при визначенні суми орендної плати за землю державної або комунальної власності невірно застосовано розмір нормативної грошової оцінки земельних ділянок та ставки орендної плати за землю, що стало причиною заниження податкового зобов'язання з орендної плати за землю з фізичних осіб, є обґрунтованим.

Крім того, КААС звернув увагу на те, що згідно ст. 15 Закону України “Про оцінку земель” нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться на підставі рішення органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування. При цьому, згідно рішення Володарської селищної ради Володарського району від 08.02.2011 за №90-4(п)-VI затверджена ним технічна документація з нормативної грошової оцінки земель смт Володарка передана на зберігання та використання для розрахунку нормативної грошової оцінки земельних ділянок до відділу Держкомзему у Володарському районі.

Тобто, на час виникнення спірних правовідносин відділ Держкомзему у Володарському районі достовірно володів інформацією щодо нормативної грошової оцінки земель смт. Володарка, якими користується позивач.

Водночас, у листі Державного агентства земельних ресурсів України від 23.04.2014 за №9-28-0.22-4626/2-14 лише повідомлено про середню (базову) вартість одного квадратного метра земель населеного пункту та про те, що коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель з 2010 не змінювався.

Разом з тим, КААС зауважив, що рішення Володарської селищної ради Володарського району від 08.02.2011 за №90-4(п)-VI не було оскаржене та було чинним на час розгляду даної адміністративної справи, а Позивачем не було надано суду доказів, що висновки Державного агентства земельних ресурсів України суперечать даному рішенню Володарської селищної ради Володарського району.

#### **Висновки.**

З урахуванням викладеного можна зробити висновок, що судді Київського окружного адміністративного суду у своїй правозастосовній діяльності дотримуються принципів адміністративного судочинства, зокрема, принципу законності, згідно з яким суд вирішує справи відповідно до Конституції, законів України та міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, а також застосовує інші нормативно-правові акти, прийняті відповідним органом на підставі, у межах повноважень та у спосіб, передбачені Конституцією та законами України.

Такі висновки підтверджуються статистичними даними, зокрема, кількістю рішень, скасованих судами апеляційної та касаційної інстанцій.

Водночас, слід зазначити, що для формування єдиної судової практики застосування законодавства під час розгляду справ зі спорів щодо адміністрування плати за землю та з метою покращення якості розгляду даної категорії справ доцільно обговорити практику розгляду справ даної категорії на зборах суддів.

Крім того, для усунення помилок, які виникають при розгляді справ даної категорії спорів, бажаним є надання судами вищих інстанцій роз’яснень або методичних рекомендацій стосовно напрацьованих ними правових позицій з даного питання.

Суддя



**О.І. Виногорова**