

УДК 347.73

Аліна Левенець,студентка Інституту підготовки кадрів для органів юстиції
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ ОBOB'ЯЗКУ ОРЕНДНОЇ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ

У статті розглядається низка питань, що стосуються підстав виникнення обов'язку зі сплати орендної плати за землю. Значну увагу зосереджено на проблематиці застосування категоріального апарату, для чого проведено диференціацію термінів «земля», «земельна ділянка». Доведено міжгалузевий характер відносин щодо оподаткування землі, який проявляється у необхідності одночасного застосування норм різних галузей права (податкового, земельного, цивільного тощо), що зумовлено специфічністю об'єкта оподаткування. Застосовано системний підхід до аналізу нормативного регулювання відносин оподаткування землі, що проявляється у зіставленні норм чинних Податкового, Земельного та Цивільного кодексів України з метою виявлення прогалин у регулюванні цих відносин.

Ключові слова: земельна ділянка, земельний податок, земля, оподаткування, орендна плата за землю, плата за землю, податковий обов'язок, податок на майно.

Постановка проблеми. Проблеми розвитку податкового законодавства мають істотне значення в питанні орендної плати за землю. Важливе місце при цьому займає закріплення принципів та підстав оподаткування. Відносини, пов'язані з орендою землі, регулюються Земельним та Цивільним кодексами України, Законом України «Про оренду землі». Земельний податок покликаний формувати джерела коштів для фінансування заходів щодо проведення земельної реформи та розвитку інфраструктури населених пунктів, ведення земельного кадастру, здійснення землеустрою та моніторингу земель, раціонального використання й охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних із господарюванням на землях гіршої якості.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми зазначеної тематики у своїх наукових працях висвітлювали: Л. К. Воронова, Г. М. Білецька, А. В. Бризгалін, А. С. Даниленко, А. М. Третьяка, О. О. Коваль, М. П. Кучерявенко, М. М. Федоров, В. В. Хошуляк, Т. М. Шульга та ін. І. Є. Криницький питанням оподаткування землі присвятив окремий розділ кандидатської дисертації, в якій охарактеризував певні обов'язкові елементи плати за землю, яка існувала на час написання роботи.

Не вирішені раніше проблеми. Незважаючи на постійне перебування проблематики оподаткування землі у фокусі уваги науковців та практиків, низка питань досі залишається недостатньо розкритою. Стосується це, насамперед, нормативного регулювання факторів, що призводять до виникнення

обов'язку з укладання договору оренди землі, визначення самої суті такого договору та деталізації процедур їх подальшої реалізації.

Метою даної роботи є визначення суті відносин із приводу оренди землі під час реалізації платниками податків своїх податкових обов'язків, окреслення кола підстав, що зумовлюють їх виникнення, та пошук шляхів удосконалення чинного податкового законодавства, яким регулюються відносини з приводу оподаткування земельних ділянок.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні дуже актуальною стала проблема вдосконалення правового регулювання земельних відносин, а точніше тих, що виникають з приводу плати за землю (тобто податкових правовідносин). Дискусійним залишається питання стосовно порядку обчислення та строків сплати плати за землю фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, які сплачують податки на загальних підставах. Потребує перегляду механізм розрахунку бази цього платежу стосовно земель сільськогосподарського призначення через його не відповідність сучасним умовам господарювання.

Згідно з чинним законодавством, використання землі в Україні є платним. Плата за землю справляється у вигляді земельного податку або орендної плати. Орендну плату за землю згідно з укладеним договором оренди сплачують орендарі – суб'єкти господарювання, які орендують землю державної або комунальної власності (ст. 288.2 ПКУ). Розмір плати за землю залежить від виду меж населеного пункту чи поза його меж-

ами), категорії землекористувача, нормативної грошової оцінки ділянки, ставки податку. Нормативна грошова оцінка землі підлягає індексації. Величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель щороку за станом на 1 січня поточного року розраховує Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин (Держгеокадастр) [1].

Досить часто поняття «земля» та «земельна ділянка» використовують як синоніми, хоча між ними є різниця. Системний аналіз норм чинного законодавства свідчить про те, що Закон України «Про оренду землі» [2] логічніше було б назвати «Про оренду земельних ділянок». Зумовлено це особливостями термінологічного апарату. Так, нормативне визначення поняття «земля» міститься в ст.1 Закону «Про охорону земель», відповідно до якої землею вважається поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею [3]. Водночас Земельний кодекс України у ст. 79 дає визначення терміна «земельна ділянка»: «земельна ділянка – це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами» [4]. Земельна ділянка є завжди конкретною, а тому кожна таку ділянку можна визначити такими складниками: встановлені межі; місце розташування; права на земельну ділянку. На наше переконання, вказані характеристики земельної ділянки зумовлюють можливість її оподаткування, тоді як оподатковувати землю у значенні, наданому чинною редакцією Закону України «Про оренду землі», доволі складно.

У разі оподаткування будь-якого об'єкта, у тому числі й земельної ділянки, маємо визначити, коли виникає у платника податку податковий обов'язок. Це питання частково врегульовано ст. 36 та 22 Податкового кодексу України, відповідно до норм яких податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором, а його виникнення пов'язується з наявністю об'єкта оподаткування, яким можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) тощо. Підставами ж для припинення податкового обов'язку (крім його виконання) згідно з нормами ст. 37 даного Кодексу є: по-перше, ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; по-друге, втрата особою ознак платника податку та скасування податкового обов'язку у передбаченій законодавством спосіб [1].

Однак сама по собі наявність земельної ділянки автоматично не призводить до виникнення податкового обов'язку. Спочатку відносини щодо земельної ділянки мають стати формалізованими. Отже, головною підставою для виникнення обов'язку зі сплати орендної плати за землю є відповідний договір. Однією з істотних умов договору оренди землі між орендодавцем та орендарем є орендна плата із зазначенням її розміру, індексації, форм платежу, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату (ст. 15 Закону про оренду землі). Порядок зміни орендної плати встановлено ст. 23 Закону про оренду землі, відповідно до якої за згодою сторін орендна плата переглядається за земельні ділянки, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб [2]. Договір може бути виконано у двох формах. Добровільно – безпосередньо самою особою-платником у визначений у договорі строк. Обов'язково – спеціальною установою, яка здійснює списання коштів у вигляді податку.

Відповідно до ст. 206 Земельного кодексу України використання землі в Україні є платним [4]. Плата за землею – загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (пп. 14.1.147, п. 14.1, ст. 14) [1]. Таке розмежування пов'язане, перш за все, зі специфікою земельного права як галузі права, однією з особливостей якої є органічне поєднання імперативних (публічних) та диспозитивних (приватних) методів правового регулювання.

Відповідно до статті 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [5]. Тому сплата таких платежів є конституційним обов'язком громадянина. На підтвердження норми Конституції Податковий кодекс також передбачає обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. За кожним податком та збором у платника виникає податковий обов'язок, а тому він є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків.

Д. М. Золотарьова зазначає, що традиційно використання земельної ділянки на умовах оренди розглядається в якості зобов'язального права, оскільки його реалізація здійснюється на договірних засадах [6]. Таким чином, орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою згідно з договором оренди землі (ст. 21 Закону

України «Про оренду землі») [2]. Розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди, крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до Податкового кодексу України. На відміну від права на оренду землі, що перебуває у власності фізичних та юридичних осіб, у разі оренди земель державної і комунальної власності органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні здійснити певні дії. Якщо договір оренди землі буде визнаний недійсним у судовому порядку, отримана орендодавцем орендна плата за фактичний строк оренди землі не повертається.

Орендна плата за землю може здійснюватися не тільки в грошовій формі (крім випадків оренди земель державної і комунальної власності, де можлива тільки грошова форма оплати), але і в натуральній формі, а також у вигляді надання послуг орендодавцю. Статтями 122–124 Земельного Кодексу України передбачено, що сільські, селищні, міські ради передають земельні ділянки у власність або у користування із земель комунальної власності відповідних територіальних громад для всіх потреб [4]. Надання земельних ділянок державної або комунальної власності у користування здійснюється на підставі рішень органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування згідно з їхніми повноваженнями чи договором купівлі-продажу права оренди земельної ділянки (у разі продажу права оренди) шляхом укладення договору оренди земельної ділянки. Аналогічна норма закріплена у статті 16 Закону України «Про оренду землі» [2].

Право оренди землі орендарі набувають на підставах і в порядку, передбачених Земельним кодексом України, Цивільним кодексом України, Законом України «Про оренду землі» і договором оренди землі. При цьому право оренди земельної ділянки підлягає державній реєстрації (ст. 6 ЗУ «Про оренду землі»). Аналогічну норму містить і п. 1 ст. 182 Цивільного кодексу України [1; 4; 2; 7]. Отже, враховуючи те, що ст. 203 Цивільного кодексу України встановлює загальні вимоги, яких повинні дотримуватися учасники цивільно-правових відносин для набуття чинності правочину, однією з яких є вчинення у формі, встановленій законом, можна зробити висновки, що відсутність державної реєстрації договору оренди земельної ділянки тягне за собою наслідки визнання його недійсним (п. 1 ст. 215 Цивільного кодексу України) [7].

Земельні ділянки можуть передаватися в оренду громадянам та юридичним особам України, іноземцям і особам без громадянства, іноземним юридичним особам, міжнародним об'єднанням і організаціям, а також іноземним державам (п. 2 ст. 93 Земельного кодексу України) [4]. Не підлягають передачі в оренду земельні ділянки, штучно створені у межах прибережної захисної смуги чи смуги відведення, на землях лісгосподарського призначення та природно-заповідного фонду, розташованих у прибережній захисній смузі водних об'єктів (п. 3 ст. 93 Земельного кодексу України).

Проте орендарі можуть набувати право оренди земельної ділянки не тільки на підставі договору оренди. Ст. 7 Закону України «Про оренду землі» містить виняткові норми набуття права оренди, як-то у разі переходу права власності на житловий будинок, будівлю або споруду, що розташовані на орендованій земельній ділянці. П. 1 ст. 792 Цивільного кодексу України наголошує, що земельна ділянка може передаватися у найм разом із насадженнями, будівлями, спорудами, водоймами, які знаходяться на ній [2, 7].

Або ж право на оренду земельної ділянки може переходити після смерті фізичної особи-орендаря до спадкоємців, якщо інше не передбачено договором оренди, а в разі їх відмови чи відсутності таких спадкоємців – до осіб, які використовували цю земельну ділянку разом з орендарем і виявили бажання наразі стати орендарями. А п. 1 ст. 770 Цивільного кодексу України наголошує, що у разі зміни власника речі (мається на увазі і земельної ділянки, оскільки відповідно до п. 1 ст. 181 Цивільного кодексу України вони належать до нерухомих речей), переданої у найм, до нового власника переходять права та обов'язки наймодавця. Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави (п. 1 ст. 373 даного Кодексу). Право власності на землю гарантується, набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою виключно відповідно до законодавства [7].

Висновки. Отже, підсумовуючи проведений аналіз підстав виникнення податкового обов'язку під час оподаткування землі, можна зробити низку висновків. Оренда землі є дуже поширеним явищем, а тому деякі питання потребують детального вирішення. Важливим для дослідження є механізм сплати податку на майно, який є дещо ускладненим. Варто зазначити, що договір оренди земельної ділянки підлягає державній реєстрації, а плата за землю є загальнодержавним податком, який справляється

у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. З огляду на норми Конституції, кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, а тому сплата таких платежів є конституційним обов'язком громадянина. Розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди. Важливим також є і дотримання умов цього договору.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
2. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV. Відомості Верховної Ради України. 1998. № 46-47. Ст. 280.

3. Про охорону земель: Закон України у редакції від 18.12.2017 № 962-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.

4. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III. Відомості Верховної Ради України. 2002. № 3-4. Ст. 27.

5. Конституція України: станом на 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

6. Золотарьова Д. М. Використання тимчасово зайнятих земель як зобов'язальне право. Правова доктрина – основа формування правової системи держави : матер. міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю Нац. акад. прав. наук України та обговоренню п'яти томної монографії «Правова доктрина України», м. Харків, 20-21 листопада 2013 р. Харків: Право, 2013. С. 803-805.

7. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. №№ 40-44. Ст. 356.

В статье рассматривается ряд вопросов, касающихся оснований возникновения обязанности по уплате арендной платы за землю. Значительное внимание уделяется проблематике применения категориального аппарата, для чего проведена дифференциация терминов «земля», «земельный участок». Доказан межотраслевой характер отношений по налогообложению земли, который проявляется в необходимости одновременного применения норм различных отраслей права (налогового, земельного, гражданского и т. д.), что обусловлено спецификой объекта налогообложения. Применен системный подход к анализу нормативного регулирования отношений налогообложения земли, который проявляется в сопоставлении норм действующих Налогового, Земельного и Гражданского кодексов Украины с целью выявления пробелов в регулировании этих отношений.

Ключевые слова: земельный участок, земельный налог, земля, налогообложение, арендная плата за землю, плата за землю, налоговый долг, налог на имущество.

The article deals with a number of issues concerning the grounds for the obligation to pay rent for land. Considerable attention is paid to the problems of the use of categorical apparatus, for which the differentiation of the terms "land", "land plot" is carried out. The interdisciplinary nature of the land taxation relationship is proved, which manifests itself in the necessity of simultaneous application of the norms of various branches of law (tax, land, civil, etc.) due to the specificity of the object of taxation. A systematic approach to the analysis of regulatory regulation of the taxation of land has been applied, which is manifested in the comparison of the norms of the current Tax, Land and Civil Codes of Ukraine in order to identify gaps in the regulation of these relations.

Key words: land plot, land tax, land, taxation, rent for land, land payment, tax liability, property tax.

